

DECIZIA NR.16

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către DG.F.P. Brașov- Activitatea de Inspectie, privind soluționarea contestației depusă de către SCX

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a colectat suplimentar TVA si s-a respins la rambursare TVA.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea contestației formulate de către SCX.

I. SCX contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA, motivand astfel:

Societatea a inaintat doua cereri de rambursare a TVA.

In ceea ce priveste cererea de rambursare, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat, in Decizia de impunere, la pct.2.2.2."TVA colectata" au mentionat ca pentru bunurile livrate cu factura catre firma din Germania documentul de transport -CMR este incheiat gresit respectiv la rubrica expeditor nu apare inscrisa SC X ci apare societatea de la care se face incarcarea.Contestatoarea anexeaza in sustinere copie a documentului de transport.

Referitor la faptul ca , urmare a controlului incrucisat, SC P, transportatorul marfii, nu a recunoscut ca ar fi avut relatii comerciale cu SC X, contestatoarea motiveaza astfel:

Potrivit contractului de vanzare-cumparare, incheiat cu firma din Germania, cumparatorul se obliga sa plateasca transportul, astfel ca SC X nu a avut relatii comerciale cu transportatorul SCP deoarece acesta a avut relatii comerciale cu firma din Germania.

Contestatoarea sustine ca detine documentul de transport a marfii in Germania si anexeaza acest document la dosarul contestatiei.

Fata de faptul ca, urmare a controlului incrucisat efectuat la firma transportatoare SC D nu s-a gasit documentul de transport, contestatoarea sustine ca nu este vina ei din moment ce ea detine acest document. Anexeaza la dosarul contestatiei copie a documentului de transport (CMR) si sustine ca marfa inscrisa in factura a fost transportata in Germania.

Astfel, contestatoarea sustine ca ea a efectuat livrarea de bunuri conform facturilor, fiind proprietara acestor bunuri, chiar daca documentele de transport-CMR au fost intocmite gresit.

In aceste conditii contestatoarea solicita admiterea contestatiei si rambursarea TVA .

In ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare din din a doua cerere, inregistrata la AFP Fagaras, contestatoarea sustine ca detine documentul de transport CMR din care rezulta ca marfa inscrisa in factura , a fost livrata firmei din Germania.

Fata de cele prezentate contestatoarea solicita admiterea contestatiei si rambursarea TVA intrucat a prezentat toate documentele necesare justificarii livrarii intracomunitare de bunuri.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de inspectie fiscala, din TVA solicitata la rambursare, au respins la rabursare TVA in valoare de x lei si au admis la rambursare TVA in valoare de y lei.

Prin raportul de inspectie fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la TVA colectata suplimentar in valoare de x lei si contestata, se precizeaza urmatoarele:

Urmare a verificarilor efectuate s-a constatat ca pentru bunurile livrate de catre SC X catre Germania conform facturilor inregistrate in evidentele contabile, pe documentele de transport (CMR) la rubrica "nume expeditor" era inscrisa SC S si trecuta mentiunea pentru SCX.

Organele de inspectie fiscala, prin Nota explicativa, au solicitat explicatii directorului general al SCX cu privire la acest aspect iar raspunsul acestuia a fost:

" SC S si SCX fac parte din acelasi grup; in gandirea noastra documentul de transport CMR stampilat de X presupune o persoana si stampila prezenta la SC S la momentul incarcarii mijlocului de transport si nu acoperea distanta Bacau-Fagaras, pentru ca documentul de transport CMR trebuie sa poarte stampila SCX.Neavand stampila SC X am convenit sa se treaca la expeditor "SCS pentru SCX" .

Organele de inspectie fiscala au solicitat control incrucisat la SC S pentru a verifica legalitatea si realitatea operatiunilor comerciale si de a verifica daca SC S a intocmit procese verbale de custodie pentru marfa vanduta catre SCX si neridicata de catre aceasta.

Din controlul incrucisat efectuat la SCS, din procesulverbal, rezulta urmatoarele:

Societatea a efectuat livrari de bunuri (deseuri aluminiu, cupru, inox) catre SC X dar nu a intocmit procese verbale de custodie ci la livrarea marfii s-au intocmit avize de insotire a marfii.In cazul in care livrarea marfii s-a efectuat catre SC X la rubrica cumparator in avizele de insotire a marfii este inscrisa SCX iar in cazul in care livrarea marfii s-a efectuat catre firma din Germania la rubrica cumparator in avizele de insotire a marfii este trecuta firma din Germania.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au solicitat verificari incrucisate la firmele transportatoare.

Urmare a verificarilor efectuate s-a constatat ca societatile de transport nu au avut relatii economice directe cu SCX, comenzile pentru transporturile intracomunitare fiind emise de case de expeditii.

S-a constatat ca, pe perioada verificata, firmele de transport mai sus enumerate au efectuat prestari de servicii reprezentand "transport intracomunitar", expeditor fiind SC S iar pe unele documente de transport era inscrisa si mentiunea pentru SC X.

Avand in vedere ca SCX nu a prezentat in timpul controlului documente din care sa rezulte ca bunurile inscrise in facturile in cauza au fost transportate in Germania , organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA potrivit prevederilor art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 si art.10 din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute de art.143 alin (1) lit.a)-i). art.143 alin.(2) si art.144Â1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 oprivind Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusa verificării, se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.03.2008-30.09.2008

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna iunie 2008, cu opțiune de rambursare a sumei negative, înregistrat la A.F.P.Fagaras și a decontului de TVA din luna septembrie 2008 cu opțiune de rambursare a sumei negative, înregistrat la A.F.P.Fagaras.

În ceea ce privește TVA contestată de către SCX, cauza supusa soluționării D.G.F.P.Brasov prin Biroul de soluționare a contestațiilor este dacă SCX are dreptul la rambursarea TVA în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative în vederea aplicării scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestată de către SCX, se reține faptul că societatea a emis, aferent bunurilor livrate către Germania, facturi cu mențiunea scutit cu drept de deducere.

Urmare a verificării efectuate cu privire la bunurile livrate de către SC X către Germania s-au constatat următoarele:

Pentru bunurile livrate (deseuri inox) cu factura pe documentul de transport (CMR) la rubrica "nume expeditor" era înscrisă SC S și trecută mențiunea pentru SCX.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat verificări încrucisate la firmele transportatoare.

Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că societățile de transport nu au avut relații economice directe cu SC X, comenzile pentru transporturile intracomunitare fiind emise de case de expediții.

S-a constatat că, pe perioada verificată, firmele de transport mai sus enumerate au efectuat prestări de servicii reprezentând "transport intracomunitar", expeditor fiind SC S iar pe unele documente de transport era înscrisă și mențiunea pentru SC X.

Intrucât petenta nu a prezentat documentul de transport organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA și totodată au respins la rambursare TVA, aferente facturilor mai sus enumerate, care nu îndeplinesc condițiile legale privind justificarea scutirii de TVA.

În contestația formulată petenta susține că deși, documentele de transport (CMR) au fost încheiate greșit respectiv că la rubrica expeditor apare înscrisă societatea de la care s-a efectuat încărcarea marfii, SC X a efectuat livrarea de bunuri către Germania, fiind proprietara acestor bunuri conform facturilor.

Cu privire la faptul că, urmare a controalelor încrucisate s-a constatat faptul că SC X nu a avut relații economice cu firmele transportatoare, contestația susține că potrivit contractului de vânzare cumpărare încheiat cu Germania, cumpărătorul se obligă să plătească transportul, astfel că societățile transportatoare au avut relații contractuale cu societatea din Germania.

În drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) și 143 alin.(2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-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.143

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă 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, cu excepția:

(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 prevederilor legale enunțate, sunt îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare doar dacă bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor, cumparator sau alta persoană în contul acestora.

Regula generală prevede că livrările sunt operațiuni impozabile la plecare, însă în cazul livrarilor intracomunitare Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilește un regim de scutire cu drept de deducere (facturare fără TVA), dacă beneficiarul furnizează un cod valid de TVA, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru decât cel al furnizorului.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere din punct de vedere a TVA, o altă condiție o reprezintă dovada transportului, rezultată din definiția livrării intracomunitare dată de prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume că bunurile să fie transportate dintr-un stat membru în alt stat membru.

De asemenea, art.10 alin.(1) din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute de art.143 alin (1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144 și 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"(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."

Prevederile legale enunțate stipulează, în mod clar, condițiile și documentele necesare justificării scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri, respectiv factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului din alt stat membru, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, comanda sau contractul de vânzare-cumpărare și documentele de asigurare.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

-Facturile înregistrate în evidențele contabile de către societate nu au înscrisă la rubrica Cumparator, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, complete, ale cumparatorului

-Cantitatea de marfă înscrisă în factura nu corespunde cu cantitatea de marfă înscrisă în Invoice, transmisă la Finox Germania

-Documentele de transport (CMR), anexate la dosarul contestatiei de catre petenta, nu poarta semnatura de primire a marfii si stampila destinatarului.

In aceste conditii se retine faptul ca marfa inscrisa in Invoice in baza carora s-au intocmit facturile nu a fost transportata in Germania din moment ce marfa nu a fost receptionata, pe documentele de transport anexate in copie de catre petenta, la rubrica "Receptia marfii" nu apare semnatura si stampila destinatarului.

-Totodata, pe documentul de transport (CMR) la rubrica "nume expeditor" era inscrisa SC S si trecuta mentiunea pentru SCX.

-Din verificarile incrucisate, realizate la societatile de transport, s-au constatat urmatoarele:

Din procesul verbal, intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.Suceava, ca urmare a verificarii SCP, rezulta ca aceasta societate nu a prestat servicii de transport catre SCX.

S-a constatat ca, SC P a efectuat un transport pentru SC S in baza contractului / comenzii, prin casa de expeditii .

-Din procesul verbal intocmit de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Sibiu la SCT, rezulta ca societatea nu a avut relatii comerciale directe cu SC S si SCX.Comenzile pentru transporturile intracomunitare, la care se face referire in adresa emisa de D.G.F.P.Brasov, au fost emise de Casa de expeditii.

-Din procesul verbal intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Sibiu la SC D rezulta ca aceasta societate a efectuat un numar de doua transporturi intracomunitare de marfuri (deseuri si resturi de otel incarcate de la SC S respectiv SC X) in baza comenzilor emise de Casa de expeditii.

Locul de incarcare pentru comanda a fost SCS iar locul de incarcare pentru comanda a fost SCX.

Astfel, din verificarile incrucisate realizate la societatile de transport a rezultat faptul ca SCX nu a avut relatii comerciale directe cu societatile de transport mai sus enumerate.

In contestatia formulata, cu privire la acest aspect contestatoarea sustine ca, potrivit contractului incheiat cu firma din Germania, transportul cade in sarcina cumparatorului.

Prin adresa, Biroul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul D.G.F.P.Brasov a solicitat contestatoarei prezentarea Contractul de cumparare incheiat cu firma din Germania precum si a facturilor privind livrarea bunurilor catre societatea din Germania.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P.Brasov, contestatoarea depune la dosarul contestatiei copii ale facturilor privind livrarea intracomunitara de marfuri catre societatea din Germania si contractul incheiat cu firma din Germania.

In Contractul de cumparare, incheiat intre firma din Germania in calitate de cumparator si SCX in calitate de vanzator, la punctul IV "Incarcarea, transportul si receptia marfii" se precizeaza faptul ca"Cheltuielile de transport vor fi suportate de catre cumparator si sunt incluse in pretul marfii.Conditii asigurare si cheltuieli Incoterms1990, conditii de livrare la poarta fabricii."

La punctul VI "Obligatiile vanzatorului "Vanzatorul are obligatia de a efectua transportul marfii conform Incoterms1990 la depozitul indicat de cumparator".

Se retine faptul ca, vanzatorul respectiv SCX avea obligatia de a efectua transportul marfii din Romania in Germania iar cumparatorul sa suporte cheltuielile de transport, cheltuieli care sunt incluse in pretul marfii.

In aceste conditii, afirmatia petentei potrivit careia "transportul cade in sarcina cumparatorului" nu este reala.

Potrivit prevederilor contractuale SCX avea obligatia de a efectua transportul marfii din Romania in Germania. Pe Invoice in baza carora s-au intocmit facturile in cauza, se precizeaza ca locul de incarcare a marfii "loading place" a fost Fagaras respectiv sediul SC X

iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca societatile de transport mai sus enumerate nu au avut relatii comerciale cu SCX ci acestea au efectuat transport intracomunitar de marfuri in baza comenzilor primite de la alta societate, locul de incarcare fiind la SCS .

Dupa cum am precizat si mai sus, in documentele de transport (CMR) la rubrica expeditor este inscrisa SCS.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia petentei potrivit careia SC X este proprietarul marfii facturate catre firma din Germania, ca locul de incarcare a marfii a fost SCS iar destinatia marfii a fost firma din Germania, din urmatoarele motive:

Din procesul verbal intocmit de catre Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P.Bacau , la SCS, urmare a adresei emisa de D.G.F.P.Brasov, rezulta ca pentru bunurile livrate cu facturile enumerate in prezentul proces verbal nu s-a intocmit procese verbale de custodie catre SCX, dar ca la livrarea efectiva a bunurilor s-au intocmit si emis avize de insotire a marfii.

Cu privire la avizele de insotire a marfii administratorul SCS, mentioneaza faptul ca, "cumparatorul inscris pe avizul de insotire a marfii in cazul in care livrarea s-a facut direct , este SCX iar in cazul in care livrarea marfii s-a facut pentru export (livrare intracomunitara) , cumparatorul este firma din Germania"

De asemenea, in procesul verbal se specifica faptul ca marfurile vandute catre SC X au fost proprietate a SCS.

Astfel, rezulta ca si marfa vanduta catre firma din Germania pentru care s-au intocmit avize de expeditie care au inscrise la rubrica cumparator firma din Germania, era proprietate a SCS si nu a SC X.

La dosarul contestatiei, SCX nu a prezentat documente legale din care sa rezulte ca marfa expediata in Germania este proprietatea acesteia.

Intrucat SCX nu poate face dovada ca bunurile, la care se refera Invoice in baza carora s-au intocmit facturile in cauza, au fost transportate din Romania in alt stat membru al Comunitatii Europene, respectiv Germania, se constata ca pentru aceste operatiuni nu pot fi aplicate prevederile legale referitoare la scutirea de TVA si pe cale de consecinta organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la colectarea TVA , aferenta acestor operatiuni economice, potrivit prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Neindeplinirea unei conditii impuse de legiuitor prin prevederile legale, in cazul in speta -documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru-, atrage dupa sine pierderea dreptului la scutirea de TVA cu drept de deducere in cazul livrarilor intracomunitare.

In conditiile in care contestatoarea nu a prezentat documente care sa justifice transportul intracomunitar de bunuri, se constata ca bunurile inscrise in facturile in cauza nu au fost expediate sau transportate, astfel incat aplicand regula de la art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, locul livrarii este Romania , iar contestatoarea avea obligatia de a emite facturi cu TVA in cota de 19%.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru suma reprezentand TVA colectata suplimentar si totodata respinsa la rambursare, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei de SC X nu sunt de natura sa modifice continutul Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X .

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Braşov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.