



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluții
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 226 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
A-SLP 653/30.03.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./25.03.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 653/30.03.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, cu sediul în localitatea .X., str. .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., având cod unic de înregistrare fiscală .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data comunicării actului de impunere contestat, decizia de impunere nr. F-.X./27.11.2015 fiind comunicată societății în data de **09.12.2015**, așa cum rezultă din adresa nr..X./07.12.2015 de comunicare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **11.01.2016**, potrivit ștampilei

aplicată de registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL**.

În conformitate cu art.X. alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data comunicării actului administrativ fiscal contestat), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL**.

I. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Declararea inactivității sau anularea înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor reprezintă strict o modalitate de sancționare a acestora, însă calitatea de persoană impozabilă a contribuabililor aflați în aceste situații nu poate fi pusă în discuție considerând-o ca fiind anulată sau suspendată, având în vedere că aceștia își continuă activitatea economică și sunt obligați să colecteze TVA, respectiv să plătească TVA la bugetul de stat pentru toate livrările/prestările efectuate.

Societatea precizează că au fost încălcate principiile:

- neutralității taxei pe valoarea adăugată, invocând deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-324/11, C-277/14,
- securității juridice și proporționalității, invocând deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauza C-409/04.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă comisioanelor facturate de SPB .X. GMBH Austria, .X. SRO Slovacia și .X. SRO Cehia:

Serviciile prestate de aceste societăți au fost facturate în baza contractelor încheiate cu furnizorii, astfel:

În ceea ce privește comisionul de vânzări:

- între SPB .X. GMBH Austria și societate a fost încheiat contractul de agenție/vânzare produse finite din data de 01.09.2003, în baza căruia furnizorul a acționat ca reprezentant independent al .X. SRL, asumându-și rolul de intermediar/comisionar pentru aceasta în relația cu partenerii de afaceri (clienți) din întreaga lume, respectiv negocierea contractelor de vânzare interne și externe, facilitând și monitorizând toate vânzările societății, pentru aceste servicii fiind achitate lunar comisioane stabilite ca procent din vânzările lunare intermediare.

- între .X. SRO Slovacia și societate a fost încheiat contractul din data de 02.11.2009, prin care furnizorul își asumă rolul de intermediar/comisionar pentru .X. SRL în relația cu partenerii de afaceri (clienți) din Slovacia pentru vânzarea de cherestea, societatea enumerând serviciile facturate de acest furnizor.

În ceea ce privește comisionul de achiziție:

- între SPB .X. GMBH Austria și societate au fost încheiate contracte în datele de 01.01.2006 și 03.09.2010 prin care furnizorul își asumă rolul de intermediar pentru .X. SRL în relația cu partenerii de afaceri (furnizori) din diferite țări (Ucraina, Rusia), societatea enumerând serviciile facturate de acest furnizor;

- între .X. SRO Cehia și societate a fost încheiat contractul din 01.07.2004 prin care furnizorul își asumă rolul de intermediar pentru .X. SRL în relația cu partenerii de afaceri (furnizori), organizând aprovizionarea cu lemn rotund, desfășurarea negocierilor contractuale cu administrațiile silvice locale sau birourile responsabile (autoritățile) și a controalelor de calitate, precum și negocieri de preț împreună cu societatea.

În ceea ce privește comisionul de management:

Între .X. SRL, în calitate de beneficiar și SPB .X. GMBH Austria, în calitate de prestator, a fost încheiat contractul de prestări servicii, valabil începând cu data de 01.04.2002, prin care prestatorul se obliga să consilieze beneficiarul asupra tuturor aspectelor legate de tranzacțiile comerciale ale acestuia din urmă, să consilieze beneficiarul în ceea ce privește achiziționarea tuturor materialelor și echipamentelor necesare pentru contractele acestuia, să asigure studierea și analiza pieței în legătură cu piața română și externă de produse lemnoase, precum și să acorde orice sfat care ar putea fi cerut de beneficiar în legătură cu activitatea desfășurată.

În realizarea investițiilor de la fabrica de cherestea din .X., SPB .X. GMBH Austria și-a asumat rolul de antreprenor general pentru lucrările de construcții și instalații – montaj, serviciile de management prestate de către aceasta constând în: planificarea, organizarea și

executarea de lucrări de construcții – montaj cu un grad ridicat de complexitate, în termenele agreate, în vederea obținerii pentru societate a unor rezultate cât mai bune din punct de vedere tehnico – economic, dar și urmărirea acestor obiective pe durata perioadei de garanție.

Autoritățile fiscale nu au făcut niciun demers pentru a verifica realitatea tranzacțiilor, conform prevederilor art.11 alin.(2), art.63 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Legea aplicabilă în materie de TVA prevede doar condiții de fond și condiții de formă, ce reglementează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin înregistrarea TVA prin mecanismul taxării inverse, societatea nu a prejudiciat statul român, ci dimpotrivă a generat venituri impozabile din perspectiva TVA prin vânzările ulterioare de produse finite.

Referitor la neacceptarea deductibilității TVA aferentă comisioanelor facturate de SPB .X. GMBH Austria, societatea precizează că în perioada 2008-2009, potrivit art.156⁴ din Codul fiscal, nu avea obligația cuprinderii în declarația recapitulativă a achizițiilor și prestărilor de servicii intracomunitare, astfel că este justificabilă diferența dintre sumele declarate și cele cuprinse în fișa partenerului.

Societatea precizează că serviciile prestate de acest furnizor, pentru care a achitat comisioane în baza vânzărilor efectuate, au fost destinate desfășurării de operațiuni impozabile și necesare societății întrucât aceasta nu dispunea de forță de vânzări proprie, prezentând o descriere a documentelor considerate ca fiind justificative pentru aceste operațiuni (facturi, contracte, acte adiționale, mod de calcul al comisioanelor, structura personalului pentru anii .X., liste clienți cu care s-au încheiat contracte, fișe post ale angajaților furnizorului, corespondența purtată între personalul furnizorului și clienții societății, rapoarte pentru fiecare angajat implicat în contractul de agenție, rapoarte de activitate, etc.)

De asemenea, societatea precizează că potrivit contractului de agenție, SPB .X. GMBH Austria realizează și activități de marketing și campanii desfășurate în vederea promovării societății pe piața din străinătate și stabilirii de noi contracte și relații cu potențiali clienți, furnizorul suportând integral costul aferent serviciilor de vânzări efectuate de diverși furnizori pentru beneficiul final al societății.

Referitor la serviciile prestate de acest furnizor, pentru care a achitat comisioane în baza achizițiilor de lemn realizate de societate, aceasta precizează că serviciile de achiziție de masă lemnoasă au fost necesare pentru activitatea sa, cu scopul de a achiziționa masă lemnoasă care este ulterior procesată și vândută clienților, încheierea contractului de agenție fiind determinat de faptul că personalul societății a avut atribuții în ceea ce privește negocierea și încheierea contractelor de achiziții de masă lemnoasă doar pe teritoriul României.

În vederea justificării realității și necesității acestor servicii, societatea prezintă tipurile de activități prestate de furnizor și documentele justificative (liste furnizori, facturi, contracte, rapoarte de activitate, etc.)

Referitor la serviciile prestate de acest furnizor, pentru care societatea a achitat comisioane de management, aceasta precizează că între cele două societăți a fost încheiat contractul de prestări servicii din data de 16.12.2002, cheltuielile fiind justificate de faptul că fabrica de prelucrare a lemnului din localitatea .X., județul Suceava este una dintre cele mai mari și moderne fabrici de cherestea din lume.

În condițiile în care societatea nu a avut personal propriu specializat, a fost necesară achiziționarea acestor servicii de la SPB .X. GMBH Austria, care deține personal cu o vastă experiență în proiecte și lucrări similare.

Serviciile de management prestate de furnizor au constat în: planificarea, organizarea și supervizarea punerii în funcțiune a echipamentelor și utilajelor, în termenele agreeate, în vederea obținerii pentru societate a unor rezultate cât mai bune din punct de vedere tehnico – economic, dar și urmărirea acestor obiective pe durata perioadei de garanție, persoanele angajate ale furnizorului, pentru aceste activități, întocmind rapoarte de activitate, facturi trimestriale, însoțite de devize justificative cu detalierea costurilor pe persoane și tipuri de cheltuieli.

Aceste documente dovedesc faptul că societatea îndeplinește condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă acestor servicii, conform prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Societatea prezintă o descriere a clădirilor existente pe amplasamentul fabricii de cherestea de la .X., precum și persoanele din cadrul SPB .X. GMBH Austria care au desfășurat activități în baza contractului de prestări servicii și principalele atribuții ale acestora.

În ceea ce privește randamentul și performanțele obținute prin contractarea acestor servicii de management, societatea invocă Deciziile pronunțate de Curtea Europeană de Justiție în cauzele C-174/00 și C-151/13.

Referitor la comisiunile de achiziție facturate de SPB .X. GMBH Austria prin .X. SRO Slovacia, societatea precizează că începând cu luna septembrie 2010, comisionul facturat de SPB .X. GMBH Austria pentru achizițiile de lemn efectuate de .X. SRL a fost redus, însă baza de calcul a comisionului a fost extinsă pentru a include și cantitățile de lemn achiziționate de societate de la .X. SRO Slovacia, acest mecanism de facturare fiind susținut de prevederile contractului încheiat de SPB .X. GMBH Austria cu .X. SRL.

Pe de altă parte, .X. SRO Slovacia a primit facturi pentru achizițiile de lemn efectuate de la furnizorii de lemn și a emis facturi către

societate pentru respectivele cantități de lemn, vânzările către societate fiind efectuate la cost.

În ceea ce privește comisionul de vânzare facturat de .X. SRO Slovacia în baza contractului de agenție din 28.09.2009, societatea prezintă descrierea activităților desfășurate de personalul .X., precum și a documentelor care atestă desfășurarea efectivă a acestor activități și care demonstrează faptul că societatea îndeplinește condițiile pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă onorariilor percepute de .X., conform art.145 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea precizează că serviciile prestate de SPB .X. GMBH Austria și .X. SRO Slovacia nu se suprapun, ci se completează.

În ceea ce privește comisionul facturat de .X. SRO Cehia, societatea prezintă o descriere a documentelor considerate ca fiind justificative pentru a demonstra faptul că serviciile de achiziție de masă lemnoasă, prestate de acest furnizor, au fost achiziționate de societate și sunt necesare pentru activitatea sa.

Totodată, referitor la TVA aferentă comisioanelor mai sus menționate, societatea precizează că îndeplinește atât condițiile de formă, cât și condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, invocând Decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-277/09, societatea precizează că operațiunile în cauză au avut loc între două părți între care există o legătură juridică, neavând caracter artificial și fiind efectuate în cadrul unor schimburi comerciale obișnuite.

Având în vedere prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, societatea menționează că în situația în care nu ar fi beneficiar al serviciilor în cauză, locul de impozitare al acestora nu ar fi fost în România, și prin urmare, societatea nu ar fi avut obligația de a înregistra aceste achiziții prin mecanismul taxării inverse, situație în care ar trebui anulată atât taxa colectată, cât și taxa deductibilă.

Deși art.18 alin.(1) lit.d din a VI a Directivă permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere.

Principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă Deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-146/05, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, C-285/11.

În ceea ce privește comisioanele de vânzare și cele de achiziții, organele de inspecție fiscală au procedat la recalificarea naturii juridice a actelor juridice prezentate, fapt care nu intră în posibilitățile acordate autorităților fiscale de către art.11 din Codul fiscal.

Din punct de vedere juridic, societatea susține că în speță nu este vorba de un contract de comision, nici de unul de intermediere, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat eronat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte faptul că au fost efectuate achiziții de către SPB .X. GMBH Austria, în calitate de intermediar.

Cu privire la comisionul de management, societatea precizează că nu se poate face dovada vreunei intermediari pentru care să se achite un comision de management, acestea fiind operațiuni diferite.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor derulate cu .X. Cehia:

Neacceptarea existenței prestărilor de servicii în favoarea societății reprezintă o încălcare a principiului proporționalității, în raport de documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În condițiile în care societatea îndeplinește condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute de Codul fiscal, prezentarea autorizației de exploatare pe numele societății .X. Cehia sau a oricăror documente suplimentare, așa cum au fost invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt relevante în speță.

Astfel, în condițiile în care societatea nu are obligația declarării achizițiilor de servicii de la acest furnizor și a făcut dovada îndeplinirii condițiilor de formă și fond prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA motivat de faptul că obiectul de activitate al prestatorului nu este identic cu natura serviciilor prestate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar cu privire la materialul lemnos trimis spre prelucrare terților:

Produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă în fapt pierderi tehnologice și nu bunuri lipsă din gestiunea societății, aceasta neavând niciun moment înregistrate în gestiunea sa aceste bunuri rezultate în urma prelucrării.

Aceste pierderi nu au depășit normele proprii de consum ale prestatorilor, motiv pentru care prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală nu este incidentă în speță.

O operațiune prin care societatea ar aduce materie reziduală în urma procesului de prelucrare ar fi dezavantajoasă din punct de vedere

economic din cauza costurilor mare pe care le-ar presupune, în condițiile în care aceasta nici nu ar putea fi folosită/valorificată de societate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare:

Organele de inspecție fiscală nu au procedat la obținerea tuturor informațiilor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale, nefiind îndeplinit rolul activ al acestora.

Obținerea informațiilor de la autoritățile fiscale din celelalte state membre ar fi edificat organele de inspecție fiscală asupra dreptului aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Apelarea la aspecte pur formale și ignorarea realității tranzacțiilor desfășurate și a intenției legiuitorului, respectiv respingerea aplicării scutirii de TVA pe baza unor condiții de formă în detrimentul fondului, încalcă principiul prevalenței economicului asupra juridicului și contravine prevederilor menționate în legislația comunitară în materie de TVA, precum și principiilor generale care stau la baza sistemului comun de TVA (principiul neutralității taxei, principiul proporționalității).

Respingerea aplicării scutirii de TVA pe motivul că CMR-urile prezentate organelor de inspecție fiscală și care demonstrează că bunurile livrate au părăsit teritoriul României erau în copie conform cu originalul contravine mecanismului de impozitare din punct de vedere al TVA aferentă operațiunilor intracomunitare de bunuri.

În ceea ce privește TVA pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul de transport, aceasta precizează că:

- pentru factura .X./10.06.2009, emisă către .X., societatea responsabilă cu transportul bunurilor nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale și a deteriorat bunurile transportate, .X. SRL facturând acestei societăți penalități. Astfel, societatea a emis facturi fără TVA, în acest caz nefiind aplicabilă o scutire de taxă pentru care societatea să aibă obligația prezentării de documente justificative, sumele facturate reprezentând penalități pe care societatea nu le putea include în baza de impozitare, conform art.137 alin.(3) lit.b din Codul fiscal;

- pentru factura .X./01.09.2009 emisă către .X. GMBH și facturile .X./26.05.2009 și .X./24.09.2009 emise către .X. GMBH, având în vedere substanța economică a operațiunii (transferul către client a dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar, bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, facturile au fost achitate de către client, societatea a obținut confirmări de primire a bunurilor din partea clientului) aceasta se califică drept livrare intracomunitară de bunuri. Aceste argumente au fost prezentate de societate și în cazul TVA stabilită pentru anul 2010 ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat organului fiscal CMR.

În ceea ce privește TVA stabilită de organele de inspecție fiscală întrucât suma inițial facturată către .X. GMBH a fost ulterior refacturată către .X., pentru care a fost prezentat CMR în original, societatea precizează că a stornat factura .X./09.02.2009, fiind inițial emisă incorect.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă stornărilor efectuate cu privire la livrări interne, livrări intracomunitare și exporturi:

În perioada supusă inspecției fiscale, ajustările bazei de impozitare în cazul acestor livrări s-au realizat din următoarele considerente: diferențe cantitative și calitative în ceea ce privește marfa livrată de către societate către clienții săi, discounturi de volum pentru atingerea anumitor praguri de vânzări pentru o anumită perioadă calendaristică, anularea totală sau parțială a tranzacțiilor din cauza unor neînțelegeri apărute cu clienții, returnarea totală sau parțială a bunurilor livrate (bunuri livrate greșit, ambalaje care au circulat între societate și clienți prin facturare), alte motive decât cele menționate mai sus (aplicarea unui tratament de TVA eronat către societate la momentul emiterii facturii inițiale, emiterea facturii în valută greșit, la un preț greșit sau către un alt client decât trebuia, livrarea cu întârziere a bunurilor contractate), fiind respectate prevederile art.138 și art.159 din Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de cherestea de rășinoase care au fost trimise la prelucrare către .X.SRL, respectiv .X. și .X. SRL și .X. SRL, precum și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare către .X. Italia:

În cazul operațiunilor pluripartite din Comunitate, dovada transportării din România către un alt stat membru trebuie realizată pentru bunurile prelucrate și nu pentru bunurile care au intrat în procesul de producție sau a pierderilor tehnologice, în cazul de față, acest aspect fiind confirmat și de prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.1823/2007.

În cazul .X.SRL și .X. Italia, societatea precizează că pentru contractele încheiate cu .X. GMBH Austria, conform convențiilor dintre părți, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor a avut loc pe teritoriul României, condiția de transport agreată a fost ExWorks, rezultând astfel prin absurd că orice obligație legală de autocolectarea TVA pentru pierderile tehnologice care au depășit norma de consum ar reveni beneficiarului acestor livrări de bunuri, dacă a fost cazul, respectiv .X. GMBH Austria, conform pct.6 alin.(6) din HG nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită ca urmare a neîndeplinirii în totalitate a Dispoziției de măsuri nr..X./14.03.2011:

Efectuarea corecțiilor în materie de TVA ar încălca principiul neutralității fiscale. Aplicarea măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./02.03.2010, reiterate prin Dispoziția de măsuri nr..X./14.03.2011, ar conduce la plata de către societate a unei taxe ce a fost deja plătită către furnizori și virată de aceștia bugetului de stat. Această măsură este nelegală deoarece ar conduce la dubla impozitare a aceleiași tranzacții.

În decizia de soluționare a contestației formulată de societate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010 autoritățile fiscale nu s-au pronunțat cu privire la dispoziția de măsuri.

Urmare demersurilor efectuate în vederea punerii în aplicare a dispoziției de măsuri, societatea nu a obținut de la furnizori stornarea facturilor, întrucât prin emiterea unor astfel de facturi aceștia ar ajunge în poziția de a solicita la rambursare TVA aferentă unei perioade verificate, nemaiputând fi subiectul unui nou control.

Totodată, societatea susține că au fost încălcate principiul celerității și cel al rolului activ al organului fiscal datorită întinderii excesive a duratei inspecției fiscale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X./27.11.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X./27.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate de .X. SRL cu contribuabili declarați inactivi, s-a constatat că în perioada 01.07.2008 – 31.12.2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la diverși furnizori declarați inactivi și/sau radiați, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a, art.153 alin.(8), art.155 alin.(5), art.11 alin.(1), alin.(1¹) și alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, art.3 și art.4 din OPANAF nr.819/2008, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Achizițiile au fost efectuate de la societăți înscrise în „Lista contribuabililor inactivi” conform OPANAF nr.1167/2009 și OPANAF nr.2499/2010.

În ceea ce privește comisioanele de vânzare și de achiziție, comisionul de management și comisionul de achiziție prin .X., facturate de SPB .X. GMBH Austria:

Contractele de achiziție/livrare în baza cărora societatea și-a desfășurat activitatea în perioada verificată nu au fost încheiate de SPB .X. GMBH Austria, societate care nu poate dovedi nicio intermediere de operațiuni care să justifice plata unui comision de către .X. SRL.

Actele adiționale încheiate pentru contractele cu SPB .X. GMBH Austria prezintă necorelări ce conduc la concluzia incoerenței acestora. Comisioanele facturate de acest furnizor către societate, înregistrate de aceasta în evidența contabilă și achitate nu au fost declarate prin „Declarațiile recapitulative privind livrările achizițiile intracomunitare de bunuri”.

Prin nerealizarea serviciilor în cauză societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat. Prin operațiunile efectuate, societatea și-a diminuat sursele de venit, având ca rezultat micșorarea cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

În ceea ce privește comisioanele de management, organele de inspecție fiscală au mai constatat și faptul că nu au fost prezentate contracte încheiate între părți în baza cărora să se presteze serviciile, precum și faptul că au fost facturate și achitate comisioane de management de două ori pentru aceeași perioadă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SPB .X. GMBH Viena face parte din grupul SPB .X. GMBH Austria, asociat unic al .X. SRL.

Societatea a achitat comisioane de vânzare pentru aceleași produse, respectiv:

- către SPB .X. GMBH Viena, comision de vânzare reprezentând procent din totalul vânzărilor lunare înregistrate de societate,
- către .X. SRL .X., comision reprezentând procent din cifra de afaceri,
- către .X. SRL .X., comision pentru vânzarea de cherestea,
- către .X. SRO Slovacia o sumă forfetară pentru contractul de agenție comercială.

Facturile emise de SPB .X. GMBH Viena nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.226 din Directiva 2006/112/CE coroborat cu art.155 alin.(5) lit.n din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), alin.(1[^]1) și alin.(1[^]2), art.133 alin.(2), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a, art.146 alin.(1) lit.a, art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.46, pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, jurisprudența Curții Europene de Justiție (cauzele C-285/2015, C-342/87, C-78/2002, C-255/02), precum și faptul că pentru sumele transferate la SPB .X. GMBH cu titlu de comision nu s-a făcut dovada că prestările de

servicii au fost aferente operațiunilor pentru care susține societatea că au fost efectuate, respectiv aceasta nu probează că au fost aferente .X. SRL, nefiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative în acest sens, iar cele prezentate nu demonstrează/probează că serviciile au fost efectuate în favoarea societății, acestea nu au acordat .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește comisionul facturat de .X. SRO Slovacia, din analiza contractului de agenție comercială încheiat între .X. SRL, în calitate de comitent și .X. SRO Slovacia, în calitate de agent, organele de inspecție au constatat că se află în prezența unui contract de comision, în care agentul va negocia toate contractele de vânzare externă în numele comitentului și va facilita și monitoriza vânzările viitoare pe piețele interne, vânzări decurgând din contract.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că societatea nu face dovada încheierii de către comisionar/agent a contractelor de vânzări în nume propriu, dar pe seama comitentului/principalului, agentul nefiind parte la încheierea niciunui contract de vânzare încheiat de principal cu terțe persoane. Din toate documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societate, acestea nu au făcut dovada participării agentului la aceste contracte.

De asemenea, din analiza documentelor prezentate de societate, s-a constatat că nu rezultă implicarea societății .X. SRO Slovacia la încheierea contractelor, așa cum se menționează în contract și nu rezultă nici alte operațiuni comerciale efectuate de .X. SRO Slovacia, în calitate de agent în favoarea .X. SRL, conform contractului.

S-a constatat faptul că societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească realitatea operațiunilor facturate de .X. SRO Slovacia, cu privire la comisioanele achitate, aferente contractului de agenție comercială.

Facturile prezentate de .X. SRL, aferente acestor comisioane, nu descriu serviciul prestat, nu conțin elemente din care să rezulte suma facturată, iar anexele la aceste facturi nu cuprind elemente din care să rezulte ce reprezintă suma facturată, nefiind prezentate alte înscrisuri care să dovedească efectuarea clară și reală a operațiunii de intermediere, să prezinte societățile beneficiare cu care au fost încheiate contracte, cantitatea mărfurilor livrate sau achiziționate, prețul operațiunilor etc.

Societatea a efectuat înregistrări având drept consecință denaturarea TVA, veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv ce se reflectă în bilanț, având ca unic scop obținerea beneficiilor nejustificate atât pentru sine, cât și pentru partenerii săi.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- contractele de livrare în baza cărora societatea verificată și-a desfășurat activitatea în perioada analizată nu au fost încheiate de .X. SRO Slovacia, aceasta neputând dovedi nicio intermediere de vânzări sau operațiuni care să justifice plata unui comision de către .X. SRL,
- comisioanele facturate de .X. SRO Slovacia, înregistrate de .X. SRL în evidența contabilă și achitate, nu au fost declarate în totalitate de aceasta prin Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri”,
- prin nerealizarea serviciilor în cauză societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat,
- prin operațiunile efectuate, societatea și-a diminuat sursele de venit, având ca rezultat micșorarea cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Mai mult, s-a constatat că .X. SRL a achitat comisioane de vânzare pentru aceleași produse către SPB .X. GMBH Viena, .X. SRL .X., .X. SRL .X., iar facturile emise de .X. SRO Slovacia nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 din legea nr.571/2003.

În temeiul prevederilor legale menționate anterior în ceea ce privește comisioanele de vânzare și de achiziție, comisionul de management și comisionul de achiziție prin .X., facturate de SPB .X. GMBH Austria, organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește comisionul facturat de .X. SRO Cehia, s-a constatat că pentru sumele transferate către această societate cu titlu de comision de achiziție, nu s-a făcut dovada că au fost efectuate servicii, respectiv nu se probează că acestea au fost aferente .X. SRL, având în vedere că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative în acest sens.

Întrucât pentru sumele transferate reprezentând comision servicii societatea nu a demonstrat că prestările de servicii au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și faptul că:

- în ceea ce privește comisioanele facturate de .X. SRO Cehia, înregistrate de .X. SRL în evidența contabilă și achitate parțial, acestea au fost înregistrate și declarate cu întârziere prin Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri,
- prin nerealizarea serviciilor în cauză societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat,
- prin operațiunile efectuate, societatea și-a diminuat sursele de venit, având ca rezultat micșorarea cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat,

- facturile emise de .X. SRO Cehia nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003,
- .X. SRL a mai achitat comisioane pentru achiziții buștean către SPB .X. GMBH Viena și .X. SRO Slovacia,
organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește operațiunile derulate cu .X. Cehia, s-a constatat că această societatea a facturat către .X. SRL prestări servicii reprezentând exploatare lemnoasă, pe diferite parchete din România aparținând societății verificate, dar pentru care autorizația de exploatare/tăiere era deținută de o terță persoană juridică română, respectiv .X. SRL.

Pentru justificarea acestor servicii societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar facturile emise de societatea din Cehia, fără să fie prezentate alte documente din care să rezulte efectuarea prestărilor, așa cum se precizează în contractul încheiat între cele două părți.

Documentele prezentate nu pot fi apreciate suficiente/doveditoare pentru justificarea prestării serviciilor pe care .X. SRL susține că le-a efectuat .X. Cehia în calitate de executant, nefiind înscrisuri care să dovedească realitatea efectuării operațiunilor de intermediere.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au efectuat constatări cu privire la declararea acestor servicii, intenția de a procura un beneficiu nejustificat, la diminuarea surselor de venit și la faptul că facturile emise de .X. Cehia nu cuprind toate informațiile prevăzute de lege, constatări prezentate mai sus în ceea ce privește comisionul facturat de .X. SRO Slovacia.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea nu a prezentat autorizația de exploatare și predarea parchetului, pentru societatea din Cehia, conform reglementărilor din Codul Silvic, în baza prevederilor art.62 alin.(1) – alin.(4) din Legea nr.46/2008 privind Codul silvic, precum și prevederile legale menționate anterior în ceea ce privește constatările referitoare la comisioanele de vânzare și de achiziție, comisionul de management și comisionul de achiziție prin .X., facturate de SPB .X. GMBH Austria, organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar cu privire la materialul lemnos trimis spre prelucrare terților:

.X. SRL a transferat materie primă (bușteni) în baza unor avize de expediție pentru a fi prelucrată de terțe persoane, conform contractelor de prestări servicii nr. .X./01.10.2007 și nr..X./01.04.2010.

Din documentele prezentate de către societate organelor de inspecție fiscală a rezultat o cantitate de buștean trimisă terților spre prelucrare de 6.289,36 mc, în valoare de .X. lei.

Urmare prelucrării acestei cantități, .X. SRL a primit conform avizelor de expediție de la terți, pentru marfa prelucrată, cantitatea de 3.605,764 mc sub formă de cherestea, rezultând o pierdere de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., randamentul calculat fiind de 57,33% conform contractelor.

Diferența de 42,67% (100% - 57,33%) reprezintă 2.683,596 mc buștean (6.289,36 mc - 3.605,764 mc) materie primă care a fost lăsată prestatorului conform contractelor, fără a se recupera contravaloarea acesteia, în condițiile în care contravaloarea prestării reprezentând buștean debitat în prisme și rigle a fost achitată de .X. SRL la prețul de .X. lei, respectiv .X. lei.

Cantitatea de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., rămasă la terți în urma prelucrării, valoarea totală aferentă acestei cantități fiind de .X. lei reprezintă în fapt o lipsă în gestiunea .X. SRL.

În consecință, în baza prevederilor art.128 alin.(1), alin.(4) lit.d, art.134, art.21 alin.(4) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei aferentă materialelor trimise terților spre prelucrare și nejustificate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care societatea nu deține documente de transport (CMR):

Urmare verificării modului de realizare a livrărilor intracomunitare, s-a constatat că societatea nu a justificat scutirea de TVA cu documentele prevăzute de OMFP nr.2222/2006, respectiv aceasta nu deține documentele de transport (CMR) care să ateste că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au părăsit teritoriul României, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește livrările interne, livrările intracomunitare și livrările în afara Comunității Europene aferente facturilor stornate:

În perioada iulie – decembrie 2008, anul 2009 și anul 2010, societatea a stornat un număr de 149 facturi, .X. facturi, respectiv 304

facturi în valoare totală de .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei, emise către terțe persoane juridice cu sediul în România, în Comunitatea Europeană sau în afara Comunității Europene. Pentru un număr de 55 facturi aferente perioadei iulie – decembrie 2008 , 70 facturi aferente anului 2009 și 25 facturi aferente anului 2010, stornate pentru: diferențe de preț ca urmare a dimensiunilor greșit expediate, și/sau lipsă cantitate, și/sau diferență calitativă și cantitativă, și/sau marfă degradată calitativ etc., societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente legale care să justifice stornarea.

În consecință, în baza prevederilor art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.128 alin.(9), art.134² alin.(1) și alin.(2), art.134³, art.140 alin.(1), art.143 alin.(2), art.155 alin.(5) lit.d, art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât .X. SRL nu a justificat sumele stornate (nu a făcut dovada că produsele facturate și apoi stornate s-au întors la societate, nu a prezentat contractele cu clienții pentru a justifica stornarea etc.), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește livrările intracomunitare reprezentând operațiuni pluripartite, efectuate de .X. SRL la .X. GMBH Austria având ca obiect livrări de cherestea din rășinoase pentru prelucrare la .X.SRL:

.X. SRL produce și facturează cherestea (produse rășinoase) către clientul extern intracomunitar .X. GMBH Austria care a comunicat societății codul de înregistrare în scopuri de TVA din statul de rezidență.

Materialul lemnos (produse rășinoase) este trimis de .X. SRL la .X.SRL .X. în scopul prelucrării (realizarea de capace) în baza unei înțelegeri între .X.SRL și .X. GMBH Austria.

.X. SRL a trimis materialul lemnos spre prelucrare la .X.SRL în baza avizelor de expediție, fără să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun document din care să rezulte că această dispoziție a fost transmisă de clientul său .X. GMBH Austria cu care a fost încheiat contractul de livrare material lemnos.

Pentru cantitatea de material lemnos reprezentând 482,64 cbm, aproximativ 5,11% din totalul cantității livrată la .X.SRL, societatea nu deține documente din care să rezulte că aceasta a fost livrată intracomunitar și nici din care să rezulte că această cantitate s-a întors la .X. SRL.

Având în vedere prevederile art.128 alin.(1) și alin.(9), art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.3 și art.4 din OMFP nr.1823/2007 și Anexa 1 la acest ordin, art.10 din OMFP nr.2222/2006, s-a constatat că pentru cantitatea de 482,64 cbm reprezentând pierderile aferente prelucrărilor efectuate de .X.SRL, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește livrările intracomunitare reprezentând operațiuni pluripartite, efectuate de .X. SRL la .X. GMBH Austria având ca obiect livrări de produse din rășinoase pentru prelucrare la .X. și .X. SRL și .X. SRL, s-a constatat că pentru cantitatea de 770,95 cbm, respectiv 1.067,55 cbm trimisă în baza unor „avize de însoțire secundare”, societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte o livrare pluripartită.

Având în vedere prevederile art.128 alin.(9), art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.3 și art.4 din OMFP nr.1823/2007 și Anexa 1 la acest ordin, s-a constatat că .X. SRL nu a prezentat niciun document din care să rezulte aplicarea măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale trimise spre prelucrare la .X. și .X. SRL și .X. SRL (contracte încheiate între .X. GMBH Austria și cele două societăți care urmează să prelucraze materialul lemnos primit de la .X. SRL).

În consecință, pentru valoarea totală de .X. lei reprezentând cantitatea de material lemnos trimisă spre prelucrare celor două societăți, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește livrările intracomunitare către .X. Italia aferente unor operațiuni pluripartite:

.X. SRL produce și facturează mese din lemn de brad către clientul extern intracomunitar .X. Italia care a comunicat societății codul de înregistrare în scopuri de TVA din statul de rezidență.

Materialul lemnos (mese din lemn de brad) este trimis de .X. SRL la .X. SRL .X. în scopul prelucrării (realizarea de plăci aglomerate) în baza contractului încheiat în data de 30.11.2004 între .X. SRL și .X. Italia.

În perioada iulie 2008 – decembrie 2010, .X. SRL a efectuat livrări de masă lemnoasă în baza unor „avize de însoțire secundare” către .X. SRL .X., în cantitate de 83.895,127cbm. Din această cantitate, doar 54.378,023 cbm masă lemnoasă a plecat către .X. Italia, diferența de 29.517,104 cbm reprezentând diferențe din prelucrare.

Pentru această diferență, .X. SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun document din care să rezulte o livrare pluripartită (livrare intracomunitară de bunuri), nefiind justificată scutirea de TVA prevăzută pentru livrări intracomunitare (cantitatea de 29.517,104 cbm nu a părăsit teritoriul României).

Având în vedere prevederile legale menționate anterior în ceea ce privește livrările intracomunitare de cherestea din rășinoase pentru prelucrare la .X.SRL, pentru diferența de masă lemnoasă în

cantitate de 29.517,104 cbm, în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește neducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite de DGAMC prin Dispoziția de măsuri nr..X./14.03.2011:

Întrucât până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a dus la îndeplinire Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010, reiterate în Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./14.03.2011, respectiv:

- nu a stornat TVA dedusă în sumă de .X. lei prin contul de furnizori,
- nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426 = 4427 în decontul de TVA la rândul de regularizări,

organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./16.02.2016 completată cu Sesizarea penală nr..X./05.09.2016, pentru constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește argumentele societății cu privire la încălcarea principiului celerității și cel al rolului activ datorită întinderii excesive a duratei inspecției fiscale, activitatea societății fiind supusă unei incertitudini cu privire la situația de fapt fiscală a perioadei analizate pentru o perioadă de aproximativ patru ani și jumătate, ceea ce reprezintă un termen nerezonabil pentru derularea unei proceduri care ar implica posibilitatea impunerii unor obligații atât de oneroase în sarcina societății, fiind astfel depășit orice termen rezonabil pentru desfășurarea unei asemenea inspecții fiscale, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Termenul pentru desfășurarea inspecției fiscale, prevăzut la art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, este un termen de recomandare, având în

vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea lui. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *„În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prevăzut de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat”*.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr.1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.6657/2/2012, rămasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. .X. AIF/16.02.2016, completată cu Sesizarea penală nr..X./05.09.2016, constatându-se un prejudiciu în sumă totală de .X. lei, pentru constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a achitat diverse comisioane către SPB .X. GMBH Austria, .X. SRO Slovacia, .X. SRO Cehia și a dedus TVA aferentă serviciilor facturate de aceștia, astfel:

1. Către SPB .X. GMBH Austria, societatea a achitat „comisioane de vânzare și comisioane de achiziție”, „comisioane de management” și „comisioane de achiziție prin .X.”.

Urmare verificărilor efectuate, având în vedere natura și obiectul contractelor prezentate de către societate, organele de inspecție

fiscală au constatat faptul că în ceea ce privește aceste comisioane societatea nu a făcut dovada încheierii de către comisionar/agent a contractelor de vânzări și achiziție în nume propriu, dar pe seama comitentului/principalului și nici a participării agentului la aceste contracte, nefiind dovedită implicarea societății SPB .X. GMBH Austria în încheierea contractelor, în desfășurarea activității și operațiunilor comerciale efectuate de SPB .X. GMBH Austria în calitate de intermediar/comisionar în favoarea .X. SRL, așa cum se menționează în contracte, care să justifice plata unui comision.

S-a constatat că actele adiționale încheiate pentru contractele cu SPB .X. GMBH Austria prezintă necorelări ce conduc la concluzia incoerenței acestora. Comisioanele facturate de acest furnizor către societate, înregistrate de aceasta în evidența contabilă și achitate, nu au fost declarate prin „Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri”.

În ceea ce privește comisioanele de management, organele de inspecție fiscală au mai constatat și faptul că nu au fost prezentate contracte încheiate între părți în baza cărora să se presteze serviciile, precum și faptul că au fost facturate și achitate comisioane de management de două ori pentru aceeași perioadă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească realitatea operațiunilor facturate de SPB .X. GMBH Austria cu privire la aceste comisioane, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, prin simularea unor tranzacții comerciale.

Din verificarea fișei pe partener emisă de societate au fost constatate diferențe semnificative între sumele declarate ca achiziții de .X. SRL și totalul achizițiilor înregistrate în fișa partenerului analizat, constatându-se faptul că SPB .X. GMBH Viena face parte din grupul SPB .X. GMBH Austria, asociat unic al .X. SRL.

Totodată, s-a constatat că societatea a achitat comisioane de vânzare pentru aceleași produse, respectiv:

- către SPB .X. GMBH Viena, comision de vânzare reprezentând procent din totalul vânzărilor lunare înregistrate de societate,
- către .X. SRL .X., comision reprezentând procent din cifra de afaceri,
- către .X. SRL .X., comision pentru vânzarea de cherestea,
- către .X. SRO Slovacia o sumă forfetară pentru contractul de agenție comercială.

2. Către .X. SRO Slovacia societatea a achitat comisioane în baza unui contract de agenție comercială, potrivit căruia agentul (.X. SRO Slovacia) va negocia toate contractele de vânzare externă în numele

comitentului și va facilita și monitoriza vânzările viitoare pe piețele interne, vânzări decurgând din contract.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt se află în prezența unui contract de comision, iar societatea nu a făcut dovada încheierii de către comisionar/agent a contractelor de vânzări în nume propriu, dar pe seama comitentului/principalului, agentul nefiind parte la încheierea niciunui contract de vânzare încheiat de principal cu terțe persoane, nefiind dovedită nicio intermediere de vânzări sau operațiuni care să justifice plata unui comision de către .X. SRL.

De asemenea, s-a constatat că societatea .X. SRO Slovacia nu a fost implicată în încheierea contractelor și nici în alte operațiuni comerciale efectuate de .X. SRO Slovacia, în calitate de agent în favoarea .X. SRL, conform contractului, societatea neprezentând documente justificative care să dovedească realitatea operațiunilor facturate de .X. SRO Slovacia.

Comisioanele facturate de .X. SRO Slovacia, înregistrate de .X. SRL în evidența contabilă și achitate, nu au fost declarate în totalitate de aceasta prin „Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri”.

În consecință, s-a constatat că prin nerealizarea serviciilor în cauză, societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat, iar prin operațiunile efectuate, societatea și-a diminuat sursele de venit, având ca rezultat micșorarea cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a dovedit realitatea operațiunilor facturate de .X. SRO Slovacia, cu privire la comisioanele achitate, aferente contractului de agenție comercială.

Mai mult, s-a constatat că .X. SRL a achitat comisioane de vânzare pentru aceleași produse către SPB .X. GMBH Viena, .X. SRL .X., .X. SRL .X..

3. Către .X. SRO Cehia societatea a achitat comisioane de achiziție în baza Contractului de comision pentru achiziția de lemn rotund din Ucraina.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste comisioane societatea nu a făcut dovada cu documente justificative a realității operațiunilor facturate de .X. SRO Cehia.

Astfel, s-a constatat că prin nerealizarea serviciilor în cauză societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat, iar prin operațiunile efectuate și-a diminuat sursele de venit, având ca rezultat micșorarea cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat

De asemenea, s-a constatat că în ceea ce privește comisiunile facturate de .X. SRO Cehia, înregistrate de .X. SRL în evidența contabilă și achitate parțial, acestea au fost înregistrate și declarate cu întârziere prin Declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a mai achitat comisioane pentru achiziții buștean către SPB .X. GMBH Viena și .X. SRO Slovacia.

În consecință, având în vedere că societatea nu a dovedit realitatea operațiunilor facturate de SPB .X. GMBH Austria, .X. SRO Slovacia și .X. SRO Cehia, care să justifice plata unor comisioane de către .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat înregistrări având drept consecință denaturarea TVA, veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv ce se reflectă în bilanț, cu scopul de a obține beneficii nejustificate atât pentru sine cât și pentru partenerii săi, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X.AIF/08.08.2016 pentru constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

De asemenea, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat în perioada iulie 2008 – decembrie 2010, achiziții de servicii reprezentând exploatare de masă lemnoasă pe picior de la societatea .X. Cehia, societate care nu a declarat livrări în anul 2010 către .X. SRL. Aceasta din urmă a declarat în anul 2010 achiziții de servicii de la .X. Cehia, în sumă de .X. lei.

S-a constatat că societatea .X. Cehia a facturat către .X. SRL prestări servicii reprezentând exploatare lemnoasă, pe diferite parchete din România aparținând contestatarei, dar pentru care autorizația de exploatare/tăiere era deținută de o terță persoană juridică română, respectiv .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu a prezentat documente din care să rezulte efectuarea clară și reală a prestării. Cu privire la facturile de achiziție, acestea reprezentând

singurele documente prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că acestea nu sunt suficiente/doveditoare pentru justificarea prestărilor pe care .X. SRL susține că le-a efectuat .X. Cehia, în calitate de executant, nefiind înscrisuri care să dovedească realitatea efectuării operațiunilor de intermediere.

Astfel, s-a constatat că prin nerealizarea acestor prestări de servicii societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat, efectuând înregistrări având drept consecință denaturarea TVA, veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv ce se reflectă în bilanț, cu scopul de a obține beneficii nejustificate atât pentru sine cât și pentru partenerii săi. Dreptul de deducere a TVA fiind exercitat imediat, a avut rolul de a degreva integral societatea de sarcina taxei.

Prin urmare, întrucât dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de societatea din Cehia a fost exercitat în vederea obținerii unor avantaje fiscale de natura TVA, iar societatea nu a prezentat autorizația de exploatare și predarea parchetului, pentru societatea .X., conform reglementărilor din Codul silvic și nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun alt document din care să rezulte efectuarea prestărilor reprezentând exploatare masă lemnoasă, acestea au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în completarea Sesizării penale nr..X.AIF/08.08.2016, Sesizarea penală nr..X./05.09.2016, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor desfășurate de .X. SRL, cu scopul creării de avantaje fiscale în vederea diminuării obligațiilor fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de .X. lei (TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei + TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei).

Astfel, urmare verificărilor efectuate, s-a constatat faptul că documentele prezentate de societate în susținerea deducerii TVA aferentă comisioanelor achitate către SPB .X. GMBH Austria, .X. SRO Slovacia și .X. SRO Cehia, nu reflectă operațiuni reale, tranzacțiile fiind efectuate de către .X. SRL în scopul de a disimula realitatea prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, prin simularea unor tranzacții comerciale și de a obține astfel beneficii nejustificate atât pentru sine cât și pentru partenerii săi.

De asemenea, urmare verificărilor efectuate, s-a constatat faptul că pentru achizițiile de servicii reprezentând exploatare de masă lemnoasă de la societatea .X. Cehia, contestatarul nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor.

Astfel, s-a constatat că prin nerealizarea serviciilor în cauză societatea a intenționat să procure un beneficiu nejustificat, efectuând înregistrări având drept consecință denaturarea TVA, dreptul de deducere a acestei taxe fiind exercitat cu scopul de a obține beneficii nejustificate atât pentru sine cât și pentru partenerii săi.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită.(CJUE – Cauza 255/02 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței*

existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Astfel, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă comisioanelor achitate către SPB .X. GMBH Austria, .X. SRO Slovacia și .X. SRO Cehia și accesoriile aferente, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X.AIF/08.08.2016 pentru constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

Totodată, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de societatea .X. Cehia și accesorii aferente în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în completarea Sesizării penale nr..X.AIF/08.08.2016, Sesizarea penală nr..X./05.09.2016, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cauza C-225/02 Halifax & alții, CEJ precizând următoarele: *„atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să*

fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X.AIF/08.08.2016, completată cu Sesizarea penală nr..X./05.09.2016, constatându-se un prejudiciu în sumă totală de .X. lei, pentru constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor derulate.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea

reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: “contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”

În speță, multe din operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul 279 alin.(5) și art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 **pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

Astfel, procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.”

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, în perioada .X.0, în condițiile în care, la data emiterii acestor facturi societățile furnizoare erau declarate contribuabili inactivi, iar înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009 - 2010, .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturi emise de .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./30.11.2010 emisă de .X. SRL, societate declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.10.2010 conform OPANAF nr.2499/21.09.2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi. Începând cu data de 01.11.2010, organele fiscale au anulat .X. SRL codul de înregistrare în scopuri de TVA;

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./16.09.2009 emisă de .X. SRL, societate declarată contribuabil inactiv pentru perioada 11.06.2009 - 25.09.2009 conform OPANAF nr.1167/29.05.2009. Organele fiscale au anulat .X. SRL codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru perioada 01.07.2009 - 25.09.2009 (dată la care acest cod a fost reactivat);

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./03.12.2010 emisă de .X. SRL și TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura

nr..X./22.11.2010 emisă de .X. SRL, societăți declarate contribuabili inactivi începând cu data de 11.06.2009 conform OPANAF nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi. Începând cu data de 01.07.2009, organele fiscale au anulat furnizorilor .X. SRL și .X. SRL codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.11, art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(8), art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru achizițiile efectuate în perioada 2009 - 2010 de la furnizorii anterior menționați, .X. SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât aceste achiziții au fost efectuate ulterior datei la care furnizorii au fost declarați contribuabili inactivi, date la care înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În drept, art. 11 alin.(1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, precizează:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”

iar începând cu data de 01.01.2010:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Totodată, potrivit art.153 alin.(8) din același act normativ, în forma în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

„[...] De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.”

Aceleași prevederi legale sunt prevăzute și la art.153 alin.(9), în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi.

Se reține că potrivit art. 3 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

(1) *„De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

(2) *Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”, iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ, „pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”*

coroborate cu prevederile OMFP nr.819/2008, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 3 - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

ART. 4 - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată

se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

Prin urmare, facturile emise de contribuabili declarați inactivi nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Or, așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi emise ulterior datei la care furnizorii au fost declarați contribuabili inactivi conform OPANAF nr.1167/29.05.2009 (.X. SRL, .X. SRL și .X. SRL) și OPANAF nr.2499/21.09.2010 (.X. SRL).

Astfel:

Prin OPANAF nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

„Art.1 - Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa care face parte din prezentul ordin.

Art.2 - Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de Internet a Ministerului Finanțelor publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Secțiunea Informații publice – Informații despre contribuabili.

Art.3 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

Art.4 – Prezentul ordin intră în vigoare în 3 zile de la data semnării.”

iar potrivit OPANAF nr.1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi:

„Art.1 - Se prorogă termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009, până la data de 11 iunie 2009.

Art.2 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Astfel, se reține că OPANAF nr.1167/29.05.2009 a intrat în vigoare la data de 11.06.2009.

Conform Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la OPANAF nr.1167/29.05.2009, începând cu data de 11.06.2009, .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., figurează ca și contribuabil inactiv

la poziția nr. .X., .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., la poziția .X., iar .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., la poziția .X..

Prin OPANAF nr.2499/21.09.2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

„Art.1 - Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa care face parte din prezentul ordin.

Art.2 - Lista contribuabililor declarați inactivi se comunică cu respectarea condițiilor prevăzute de art.44 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin afișare la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin publicare pe pagina de Internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea Informații publice – Informații privind agenții economici.

Art.3 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

Art.4 – Prezentul ordin intră în vigoare în termen de cincisprezece zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii”.

Prin urmare, OPANAF nr.2499/21.09.2010 a intrat în vigoare la data de 07.10.2010, având în vedere că a fost emis în 21.09.2010 și intră în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării.

Se reține totodată că în data de 21.09.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Proceduri pentru Administrarea Veniturilor, a întocmit Procesul verbal nr..X. privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate a Listei contribuabililor declarați inactivi, conform art.44 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de comunicare a OPANAF nr.2499/21.09.2010, prin publicitate. *“În acest sens, Lista contribuabililor declarați inactivi s-a afișat în data de 21.09.2010, concomitent la sediul ANAF din str. Apolodor, nr.17, sector 5, .X. și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea Informații publice – Informații privind agenții economici.”*

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la OPANAF nr.2499/21.09.2010, începând cu data de 07.10.2010, .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., figurează la poziția nr..X..

De asemenea, se reține că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul

contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile:

Art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5)”.

Începând cu data de 01.01.2010, lit. a are următorul conținut:

„a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

Pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 26.05.2009:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5), respectiv:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...] c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;”, în vigoare până la data de 31.12.2009, iar începând cu data de 01.01.2010:

“d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, în calitate de furnizori ai .X. SRL au emis către aceasta facturi în datele de 30.11.2010, 16.09.2009, 03.12.2010, respectiv 22.11.2010, deși începând cu datele de 01.11.2010 (.X. SRL) și 01.07.2009 (.X. SRL, .X. SRL și .X. SRL), organele fiscale le-au anulat înregistrarea în scopuri de TVA.

Astfel, în speță, facturile întocmite de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil (la data emiterii facturilor furnizorii nu mai erau înregistrați în scopuri de TVA).

Astfel, nu poate fi reținută afirmația societății referitoare la faptul că facturile emise de furnizorii mai sus menționați conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, nu poate fi reținută afirmația societății referitoare la faptul că furnizorii în cauză erau înregistrați în scopuri de TVA, atâta timp cât, așa cum s-a reținut mai sus, la data emiterii facturilor înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de către organele fiscale.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în perioada 2009 – 2010 de la .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL întrucât la data efectuării acestor achiziții furnizorii erau

declarați contribuabili inactivi, iar înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi emise de furnizori în perioada de inactivitate a acestora încalcă principiul neutralității TVA, societatea invocând în acest sens jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene respectiv Deciziile pronunțate în cauzele C-277/14 și C-324/11, acestea nu pot fi reținute în soluționarea contestației întrucât:

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiutorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Se reține că în acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.4967/2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor acestuia se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Referitor la argumentul .X. SRL potrivit căruia respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziții emise de către furnizorii societății contravin prevederilor menționate în legislația

comunitară și locală în materie de TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contrar susținerilor societății, dreptul de deducere a TVA reglementat de legislația internă este în acord cu Directiva 2006/112/CE, statele membre putând să impună condiții suplimentare persoanelor impozabile în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, în speță, societatea nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, această taxă fiind dedusă în baza unor facturi emise de contribuabili care erau declarați inactivi la momentul emiterii acestora, contrar prevederilor legale.

Referitor la încălcarea principiilor proportionalității și securității juridice, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Principiul proporționalității nu se aplică speței, având în vedere că acest principiu vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Se reține că în sensul celor reținute prin prezenta decizie, respectiv neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții efectuate ulterior datei la care furnizorii au fost declarați contribuabili inactivi, este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție (Deciziile nr.4760/2012, nr.4967/2012, nr.3937/2014, nr.4233/2014 etc.).

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să

rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției înregistrată în evidența contabilă în data de 18.02.2009, întrucât societatea furnizoare, respectiv .X. SRL, era radiată de la data de 03.06.2008.

Prin contestația formulată, deși .X. SRL contestă TVA în sumă totală de .X. lei, pentru TVA suma de .X. lei, nu înțelege ca pe fondul cauzei să prezinte motivele de fapt și de drept și nu a depus în susținerea propriei cauze niciun document justificativ.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în*

procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că deșeurile (rumeguș, lăturoaie, capete etc.) rezultate în urma prelucrării materialului lemnos de către diverși prestatori reprezintă lipsă din gestiunea .X. SRL, în condițiile în care nu au analizat operațiunile derulate de aceasta conform contractelor încheiate cu prestatorii și dacă aceste deșeuri reprezintă pentru societate pierderi tehnologice.

În fapt, în perioada verificată (01.07.2008 – 31.12.2010), .X. SRL a transferat materie primă (bușteni) în baza unor avize de expediție pentru a fi prelucrată de terțe persoane. Astfel, societatea, în calitate de beneficiar, a încheiat două contracte de prestări servicii respectiv:

1. Contractul .X./01.10.2007 încheiat cu .X. SRL, în calitate de prestator, care a avut ca obiect „debitare bușteni de către prestator”.

Potrivit art.2 „Plata și modalitățile de plată”:

„2.1 Prețul serviciilor prestate este de 6 euro/mc de buștean debitat.”

iar potrivit art.3 „Obligațiile părților”:

„3.2 Prestatorul se obligă să obțină un randament minim de 50%. Diferența cantitativă până la randamentul maxim rămâne în proprietatea prestatorului. [...]

3.5 Beneficiarul se obligă să plătească prețul în termenul stabilit la art.2.

3.6 Beneficiarul se obligă să pună la dispoziția prestatorului materia primă pentru debitare la punctul de lucru al prestatorului.

3.7 Beneficiarul se obligă să ridice materialul debitat de la punctul de lucru al prestatorului”.

2. Contractul nr..X./01.04.2010 încheiat cu .X. SRL, în calitate de prestator, care a avut ca obiect „debitare bușteni de către prestator”.

Potrivit art.2 „Plata și modalitățile de plată”:

„2.1 Prețul serviciilor prestate este de 35 lei/mc buștean debitat în prisme și 50 lei/mc buștean debitat în rigle”

iar potrivit art.3 „Obligațiile părților”:

„3.2 Prestatorul se obligă să obțină un randament între 60% - 80% în funcție de randamentul calculat la fiecare produs și să returneze întregul volum de cherestea rezultat, chiar dacă acesta depășește randamentul stabilit.”

În ceea ce privește obligațiile beneficiarului clauzele contractului sunt aceleași cu cele stipulate în contractul .X./01.10.2007, mai sus menționate (pct.3.5 - pct.3.7).

La art.4 „Clauze” din contractul nr..X./01.04.2010 s-a precizat:

„4.2 Materialul rezultat din pierderi (rumeguș, lăturoaie, capete etc.) rămân în proprietatea prestatorului.

4.3 Produsele auxiliare (scanduri sau alte produse rezultate din optimizări) rămând în proprietatea prestatorului”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a trimis spre prelucrare cantitatea de 6.289,36 mc buștean, în valoare de .X. lei, prețul mediu rezultat pentru materia primă trimisă terților în vederea prelucrării fiind de .X. lei (.X. lei / 6.289,36 mc buștean).

De asemenea, s-a constatat că urmare prelucrării cantității de 6.289,36 mc buștean, .X. SRL a primit de la terți, conform avizelor de expediție întocmite, cantitatea de 3.605,764 mc cherestea, rezultând o pierdere de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., randamentul calculat fiind de 57,33% (3.605,764 mc / 6.289,36 mc), așa cum de altfel a fost prevăzut și în contractele de prestări servicii încheiate, anterior precizate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că diferența de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., în valoare de

.X. lei (2.683,596 mc x .X. lei), rămasă la terți în urma prelucrării, reprezintă în fapt o lipsă din gestiunea .X. SRL.

Astfel, în baza prevederilor art.128 alin.(1) și alin.(4) lit.d, art.134, art.21 alin.(4) lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cantității de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., rămasă la terți în urma prelucrării.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea susține că produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă în fapt pierderi tehnologice și nu bunuri lipsă din gestiunea .X. SRL, neavând aceste bunuri rezultate în urma prelucrării înregistrate în gestiunea sa.

Totodată, societatea precizează că materialele rezultate în urma procesului de prelucrare nu au fost recuperate întrucât o operațiune prin care .X. SRL ar aduce materie reziduală înapoi ar fi dezavantajoasă din punct de vedere economic din cauza costurilor mari pe care le-ar presupune (transport, depozitare), în condițiile în care aceasta nici nu ar putea fi folosită/valorificată de societate deoarece exista riscul ca aceste reziduuri să conțină substanțe chimice.

Astfel, susține societatea, clauzele contractelor încheiate cu .X. SRL și .X. SRL privind materialul rezultat din prelucrarea lemnului au fost negociate luând în considerare toate aspectele comerciale de interes pentru .X. SRL.

În drept, art.128 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune, se rețin prevederile art.128 alin. (4) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

iar potrivit alin. (8) lit.a – lit.c:

- (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):
- a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;
 - b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;
 - c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune constituie livrări de bunuri efectuate cu plată, cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, se reține că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134 din actul normativ mai sus menționat, care precizează:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Prin urmare, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data la care bunurile au fost livrate sau serviciile au fost prestate.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei întrucât cantitatea de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., stabilită ca diferență între cantitatea 6.289,36 mc buștean trimisă spre prelucrare societăților .X. SRL și .X. SRL și cantitatea de 3.605,764 mc cherestea primită urmare prelucrării reprezintă pentru .X. SRL lipsă din gestiune.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală întrucât pe de o parte s-a constatat că în ceea ce privește cantitatea de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., rezultată urmare prelucrării aceasta a rămas la societățile .X. SRL și .X. SRL, iar pe de altă

parte s-a constatat că această cantitate reprezintă lipsă din gestiunea .X. SRL.

Prin urmare, deși organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a cantității produselor reziduale rezultate în urma prelucrării materiei prime, au stabilit că acesta reprezintă lipsă din gestiunea societății.

Se reține că potrivit contractelor .X./01.10.2007 și nr. .X./01.04.2010, încheiate cu prestatorii .X. SRL și .X. SRL, așa cum s-a reținut la situația de fapt, părțile au stabilit ca diferența cantitativă până la randamentul maxim rămâne în proprietatea prestatorului (în cazul contractului .X./01.10.2007), precum și faptul că atât materialul rezultat din pierderi (rumeguș, lătuoaie, capete etc.), cât și produsele auxiliare (scanduri sau alte produse rezultate din optimizări) rămân în proprietatea prestatorului, (în cazul contractului nr. .X./01.04.2010), în cazul ambelor contracte, .X. SRL obligându-se să ridice de la punctul de lucru al prestatorului materialul debitat.

De altfel, prin contestația formulată societatea susține faptul că produsele reziduale rezultate în urma prelucrării nu au fost înregistrate în gestiunea sa și prin urmare nu reprezintă bunuri lipsă din gestiune.

Totodată, prin contestația formulată societatea susține că produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă în fapt pierderi tehnologice, invocând în acest sens prevederile pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că pierderile tehnologice care depășesc normele de consum stabilite

potrivit legii sau, după caz, de persoana impozabilă în norma proprie de consum, sunt asimilate livrărilor de bunuri, conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, reprezentând conform art.125¹ alin.(1) pct.16 din același act normativ, *livrare către sine*.

Totodată, se reține că prevederile pct.157 alin.(1), pct.160 alin.(1)-alin.(3), alin.(6) și alin.(7), pct.163 și pct.164 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevăzute și la pct.127 alin.(1), pct.130 alin.(1)-alin.(3), alin.(6) și alin.(7), pct.132 și pct.133 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, reglementează modul de determinare a costului de producție, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie, în vederea stabilirii costului de producție real societatea având obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la normele de consum ale societății, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum și nu doar a celor principale.

Se reține că indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substanță, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

Consumul specific teoretic reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează numai pe baza normelor tehnice de consum.

Norma tehnică de consum sau consum specific programat, reprezintă limita maximă admisă de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția Normei de consum conform dicționarului economic este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc.

Norma de consum este formata din: - consumul net sau util de materiale (Cn); - pierderi datorate procesului tehnologic (Pt); - pierderi netehnologice (Pnt); - materiale re folosibile rezultate in procesul tehnologic (Mrt). - materiale re folosibile rezultate in afara procesului tehnologic (Mrat). Norma de consum constituie un element de baza in construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimata astfel: $N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$.

Valorile acestui indicator se stabilesc si se reexamineaza periodic ținând cont de nivelul tehnologiei aplicate si de perfectionarile aduse acestuia si stau la baza intocmirii planului de aprovizionare pentru o anumita perioada de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și **pierderile** inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

Consumul specific real reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă.

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficiență gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele proprii, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în folosul unor operațiuni taxabile.

Prin includerea în costul efectiv de producție al produselor finite realizate, a valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în

plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite se mărește în mod artificial costul producției realizate având implicații în rezultatele de performanță ale societății.

Având în vedere cele de mai sus, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă pentru realizarea produsului finit cherestea s-au depășit normele de consum la materia primă față de norma de consum stabilită de societate pentru a stabili dacă pierderile tehnologice care depășesc normele de consum, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, și dacă acestea reprezintă o operațiune impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că prin contestația formulată societatea susține că produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă în fapt pierderi tehnologice și nu bunuri lipsă din gestiune, aceasta neavând înregistrate în gestiune bunuri rezultate în urma prelucrării, în virtutea rolului activ, prin adresa nr.A_SLP 653/07.04.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze documentele analizate la stabilirea situației de fapt, respectiv „lipsă din gestiune”, având în vedere și prevederile contractelor în cauză.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr.X./27.04.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 837/29.04.2016, organele de inspecție fiscală au reluat constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 cu privire la TVA în sumă de .X. lei, fără să dea curs solicitărilor Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia din nota explicativă dată de domnul .X., în calitate de contabil șef al societății, „nu rezultă faptul că s-a recuperat sau nu toată cantitatea de materie primă care a fost lăsată prestatorului sub forma de produs finit și de alte semifabricate sau produse recuperabile, sau s-a recuperat sau nu contravaloarea acestora”, se reține că în conformitate cu prevederile contractelor încheiate cu prestatorii .X. SRL și .X. SRL, societatea a achitat acestora contravaloarea serviciilor constând în „debitare bușteni”, stabilită conform art.2 „Plata și modalitățile de plată”, prin contestația formulată societatea susținând că în ceea ce privește clauzele contractelor încheiate cu cele două societăți privind materialul rezultat din prelucrarea lemnului au fost negociate luând în considerare toate aspectele comerciale de interes pentru .X. SRL, inclusiv faptul că operațiunea prin care ar aduce materie reziduală înapoi de la prestatori ar

fi dezavantajoasă din punct de vedere economic din cauza costurilor mari pe care le-ar presupune (transport, depozitare), aceasta neputând fi folosită/valorificată de societate deoarece exista riscul ca aceste reziduuri să conțină substanțe chimice.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligației societății de a colecta TVA în sumă de .X. lei aferentă cantității de 2.683,596 mc sub formă de rumeguș, lăturoaie, capete, etc., rămasă la terți în urma prelucrării, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea acestor operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se 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, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina dacă produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă pentru .X. SRL lipsă din gestiune sau pierderi tehnologice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a

contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 35 livrări intracomunitare de bunuri, pe motiv că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR, în condițiile în care din documentele anexate la dosar rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./27.11.2015, contestată.

În fapt, în perioada iulie 2008 – decembrie 2010, .X. SRL a desfășurat operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificărilor efectuate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, s-a constatat că societatea nu a justificat scutirea de TVA cu documentele prevăzute la art.1 alin.(2) și art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, respectiv documentele de transport (CMR) care să ateste că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au părăsit teritoriul României.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, art.128 alin.(1) și alin.(9), art.134² alin.(1) și alin. (2), art.134³, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru o parte din operațiunile de livrări intracomunitare derulate în perioada iulie 2008 – decembrie 2010, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile de livrări intracomunitare de bunuri pentru care societatea nu a prezentat documentul de transport CMR, conform Anexei nr.70 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că deține și a prezentat acestora, în copie, conform cu originalul, scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, însă echipa de inspecție fiscală a constatat că societății nu îi este aplicabilă scutirea de TVA, pe motiv că aceste documente sunt în copie conform cu originalul.

De asemenea, societatea precizează că nu există nicio prevedere în legislația în materie de TVA din România sau la nivel comunitar care să menționeze obligativitatea prezentării unui document de transport în original în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, iar acest aspect nu ar trebui să schimbe substanța economică a operațiunii în contextul în care au fost îndeplinite toate celelalte condiții de fond necesare aplicării acestei scutiri.

În ceea ce privește factura nr..X. emisă către .X. Gmbh, societatea susține că aceasta a fost emisă în mod eronat către .X. Gmbh, astfel că a procedat la corectarea acestei erori prin stornare și emiterea facturii nr..X./16.03.2009. Suma inițial facturată către .X. Gmbh a fost ulterior refacturată către .X. conform facturii nr..X. prezentată organelor de inspecție fiscală împreună cu documentul de transport CMR în original, ce atestă că bunurile au părăsit teritoriul României.

În 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:

„(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 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

„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,[...]”

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(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, 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, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea 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. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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, respectiv factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de 35 livrări intracomunitare, detaliate în anexa nr.70 la raport, anexată în copie la dosarul cauzei, motivat de faptul că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR.

Totodată, se reține că în anexa nr.70 la raportul de inspecție fiscală este prezentată *Situația privind TVA colectată stabilită de echipa de inspecție fiscală urmare a nejustificării livrărilor efectuate de .X. SRL către diverși clienți din Comunitate în perioadele iulie – decembrie 2008, ianuarie – decembrie 2009, ianuarie – decembrie 2010.*

Față de cele consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, societatea precizează că a prezentat acestora copii după scrisorile de trăsura de tipul documentelor CMR, conforme cu originalul, însă echipa de inspecție fiscală a constatat că societății nu îi este aplicabilă scutirea de TVA, pe motiv că aceste documente sunt în copie. În acest sens, la Anexa 5.1.2 la contestație, societatea depune copii ale facturilor și documentelor CMR aferente acestor livrări.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în cauză se relevă o altă situație de fapt decât cea consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, respectiv că societatea a prezentat copii ale documentelor de transport CMR.

Astfel, având în vedere afirmația contestatarii, se reține că din analiza anexei nr.70 la raportul de inspecție fiscală, la rubrica „*Explicații*”,

pentru un număr de 34 de facturi aferente livrărilor intracomunitare în cauză este menționat *CMR în copie*, iar pentru livrarea consemnată în factura .X. se menționează: *Refacturat pe .X. f..X.- CMR original*.

Totodată, societatea precizează că nu există nicio prevedere în legislația în materie de TVA din România sau la nivel comunitar care să menționeze obligativitatea prezentării unui document de transport în original în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Având în vedere susținerile societății contestatăre și documentele anexate în speță de către aceasta, respectiv copii ale scrisorilor de trăsură CMR, faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă o serie de aspecte contradictorii în ceea ce privește, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală (lipsa CMR), pe de altă parte, mențiunile înscrise în Anexa nr.70 la raportul de inspecție fiscală (*CMR în copie / Refacturat pe .X. f..X.- CMR original*), învederăm prevederile art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimate 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.”

iar potrivit art.9, *„Scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.”*

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.

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de

trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”,

acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Abia după primirea mărfurilor de către beneficiar, transportatorul poate obține confirmarea beneficiarului pe exemplarul său de CMR.

Din acest motiv nu se poate pretinde expeditorului să dețină originalul CMR-ului cu toate confirmările la rubricile prevăzute de formular.

Expeditorul poate întreprinde diligențe în vederea obținerii unui CMR completat de beneficiar în condițiile în care angajează el însuși transportatorul, fiindu-i necesară dovada efectuării transportului la beneficiarul mărfurilor sau la locul indicat de acesta în vederea decontării transportului, însă în situația în care transportatorul este angajat de beneficiarul mărfurilor, obținerea exemplarului original al documentului de transport completat la toate rubricile deținut de transportator nu poate constitui o condiție în vederea acordării scutirii de TVA.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), 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.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, în condițiile în care documentul de transport este întocmit și circulă în condițiile legii, aceasta va face dovada, până 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 acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./02.06.2009 și prin adresa nr..X./19.12.2014.

În sprijinul celor de mai sus, sunt și prevederile 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 scrisoarea de trăsură CMR.

Așadar, Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), în vigoare la data efectuării operațiunilor, nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul doi al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici ca exemplarul original al expeditorului, respectiv primul exemplar, să fie transmis pentru semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

Se reține că în susținerea contestației societatea a depus, conform anexei 5.1.2, pentru facturile menționate în anexa nr.70 la raportul de inspecție fiscală și pentru care la rubrica „Explicații” s-a menționat *CMR în copie*, copii după scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR

Întrucât documentele la care societatea face referire prin contestația formulată, mai sus menționate, nu sunt lizibile, urmare audienței din data de 06.04.2016 acordată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor societății la cererea acesteia, cu adresa nr..X./25.04.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 840/29.04.2016, .X. SRL a depus în susținerea contestației, într-o formă lizibilă, CMR-urile solicitate.

Spre exemplificare:

- aferent facturii nr. .X./04.07.2008 emisă către .X. KG Austria, societatea a depus în copie CMR având ca destinatar societatea din Austria, transportator societatea .X. SRL, la rubrica „Locul și data încărcării mărfii”

fiind menționat .X., România, 04.07.2008, iar produsele și cantitățile sunt aceleași cu cele menționate în factură (22 paleți, 22.070 kg),
- aferent facturii nr. .X./22.01.2009 emisă către .X. Austria, societatea a depus în copie CMR având ca destinatar societatea din Austria, transportator societatea Calista SRL, la rubrica „Locul și data încărcării mărfii” fiind menționat .X., România, 22.01.2009, iar produsele și cantitățile sunt aceleași cu cele menționate în factură (22 paleți, 21.880 kg). De asemenea, numerele mijloacelor de transport menționate în factură (.X. și .X.) se regăsesc și în CMR,
- aferent facturii nr. .X./06.01.2010 emisă către .X. Austria, societatea a depus în copie CMR având ca destinatar societatea din Austria, transportator societatea .X. SA, la rubrica „Locul și data încărcării mărfii” fiind menționat .X., România, 06.01.2010, iar produsele și cantitățile sunt aceleași cu cele menționate în factură (22 paleți, 22.020 kg). De asemenea, numerele mijloacelor de transport menționate în factură (.X. și .X.) se regăsesc și în CMR.

Totodată, se reține că în ceea ce privește factura nr..X. emisă către .X. GmbH, pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei TVA în sumă de .X. lei, în anexa 70 la raportul de inspecție fiscală se menționează „refacturat pe .X. f..X.-CMR original”, fără ca în raportul de inspecție fiscală să fie efectuate constatări cu privire la livrarea consemnată în această factură.

Prin contestația formulată, societatea susține că factura nr..X. a fost emisă în mod eronat către .X. GmbH, procedând la corectarea acestei erori prin stornare și emiterea facturii nr..X./16.03.2009, anexată în copie la dosarul cauzei. Contestatara precizează că suma inițial facturată către .X. GmbH a fost ulterior refacturată către .X. conform facturii nr..X. prezentată organelor de inspecție fiscală împreună cu documentul de transport CMR în original, ce atestă că bunurile au părăsit teritoriul României.

Având în vedere cele de mai sus, din analiza raportul de inspecție fiscală nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA pentru factura nr..X., în condițiile în care aceasta a fost stornată și dacă societatea a justificat cu documente efectuarea acestei corecții.

Organul de soluționare a contestației subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de expeditorul mărfurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură 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.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, 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 identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Faptul că organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 că pentru livrările intracomunitare în cauză, societatea nu a prezentat documentul de transport CMR, în condițiile în care prin anexa nr.70 la raport, referitor la aceste livrări s-a menționat *CMR în copie / Refacturat pe .X. f..X.- CMR original*, neînsoțit de alte constatări privitoare la situația de fapt din care să rezulte că marfa pentru care se solicită scutirea de TVA nu ar fi fost transportată din România în alt stat membru, nu este suficient pentru anularea scutirii.

De asemenea, în speță se reține faptul că prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

De asemenea, se reține că, potrivit jurisprudenței europene (cauza C-273/11), în cazul în care persoana care a achiziționat bunul beneficiază de puterea de a dispune de bunul în cauză în calitate de proprietar în statul membru de livrare și își asumă obligația de a transporta acest bun către statul membru de destinație, trebuie să se țină seama de faptul că proba pe care vânzătorul o poate prezenta autorităților fiscale depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la cumpărător.

Potrivit deciziei pronunțată în această cauză furnizorului i se poate refuza dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.

Totodată, 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, respectiv 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 stabilind dacă operațiunea în cauză este reală sau nu, considerând sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei.

În sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./02.06.2009, precum și prin adresa nr..X./19.12.2014, în sensul că în condițiile în care pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, un furnizor român a respectat obligațiile care i-au revenit în materie de probă, conform art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, i se poate refuza acestuia scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) din Codul fiscal, dacă organele de inspecție fiscală au reținut elemente obiective care să probeze faptul că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că este implicat într-o fraudă. Adresele menționate sunt anexate în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, precum și faptul că societatea nu depune în susținerea acestui capăt de cerere decât copii ale documentelor de transport rutier, fără niciun alt document justificativ suplimentar, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat și analizat contractele/ comenzile comerciale încheiate între .X. SRL și beneficiarii bunurilor, cu analizarea condițiilor de livrare prevăzute în acestea, precum și contractele/comenzile de transport încheiate cu diverși cărauși, iar Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală și nu se poate pronunța dacă societatea contestată poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 10 livrări intracomunitare de bunuri, în condițiile în care societatea nu a justificat scutirea de taxă cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.

În fapt, în perioada 2009 - 2010, .X. SRL a desfășurat operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2)

lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru o parte din operațiunile de livrări intracomunitare, aferente perioadei 2009 – 2010, contribuabilul nu a prezentat documentele de transport (CMR).

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, art.128 alin.(1) și alin.(9), art.134² alin.(1) și alin. (2), art.134³, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform Anexei nr.70 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea 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, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate și explicitate la Cap.III pct.5 din prezenta decizie.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, 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, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe

valoarea adăugată pentru această operațiune fiind: 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, 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.

Așadar, 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 respectiv factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare, cerința legiutorului fiind cumulativă.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de 10 livrări intracomunitare, detaliate în anexa nr.70 *Situația privind TVA colectată stabilită de echipa de inspecție fiscală urmare a nejustificării livrărilor efectuate de .X. SRL către diverși clienți din Comunitate în perioadele iulie – decembrie 2008, ianuarie – decembrie 2009, ianuarie – decembrie 2010*, motivat de faptul că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR.

De altfel, prin contestația formulată societatea precizează că nu deține documentele de transport aferente livrărilor intracomunitare în cauză, susținând faptul că aplicat corect scutirea de TVA întrucât a transferat clienților dreptul de proprietate asupra bunurilor, aceste bunuri au fost transportate din România în alt stat membru al Uniunii Europene ca urmare a livrării efectuate, facturile au fost achitate de către clienți și a obținut confirmări de primire a bunurilor din partea clienților, care atestă că bunurile au fost transportate în afara României, în alt stat membru.

Astfel, având în vedere pe de o parte constatările organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte susținerile societății contestatate, se reține că, potrivit dispozițiilor legale invocate în cauză, unul din documentele expres stipulate de legiutor pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri este documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt

stat membru, în speță scrisoare de transport internațional CMR, document pe care societatea nu a înțeles să îl prezinte nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, iar prin contestație menționează că nu deține astfel de documente.

Totodată, se reține că, potrivit prevederilor art.10 alin.(1) lit.b) și c) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea 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, *”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:[...] **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”***

Prin urmare, faptul că societatea a depus în susținerea acestui capăt de cerere copii ale facturilor aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, la care a atașat extrase de cont poate constitui o probă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o probă determinantă pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, nefiind de natură să înlocuiască documentul de transport, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni prevăzute de lege.

Referitor la susținerea contestatarei, potrivit căreia trebuie să se țină cont de substanța economică a operațiunii, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, însă aplicarea acestui regim fiscal trebuie justificată pe baza documentelor expres prevăzute de legiuitor.

Așa cum s-a reținut mai sus, documentele necesare pentru justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă, au fost reglementate, la data operațiunilor în cauză, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea 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.

Prin urmare, în situațiile în care persoana impozabilă nu poate justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de ordinul mai sus invocat, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Relevantă în acest sens este prevederea stipulată la art.1 alin. (9) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea 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, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2010, potrivit căreia „**scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.**”

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestatară pentru justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere aplicat de societate operațiunilor în cauză prin raportare la dispozițiile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunii, se reține că .X. SRL, nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare, potrivit cărora documentul de transport reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirii de TVA și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./19.12.2014, anexată în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că factura nr..X./10.06.2009 a fost emisă fără TVA în baza art.137 alin.(3) lit.b din Codul fiscal, întrucât societatea responsabilă cu transportul bunurilor nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale și a deteriorat bunurile transportate .X. SRL, astfel că nu este aplicabilă o scutire de TVA pentru care să aibă obligația prezentării documentelor justificative, sumele facturate reprezentând penalități pe care nu le putea cuprinde în baza de impozitare și implicit nu se putea colecta TVA aferentă, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015 și din anexa nr.70 la acesta, factura în cauză a fost emisă pentru o livrare intracomunitară de bunuri, pentru care societatea a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care avea obligația, așa cum s-a reținut anterior, justificării cu documentele prevăzute de lege, inclusiv documentul de transport CMR.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu depune în susținerea cauzei documente din care să rezulte că a efectuat o livrare internă și nu o livrare intracomunitară, având în vedere că prevederile legale invocate de aceasta, respectiv art.137 din Codul fiscal reglementează baza de *impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*.

De asemenea, nu pot fi reținute argumentele societății referitoare la aplicarea deciziei Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-146/05 (Albert Collee) întrucât aceasta nu se aplică speței în cauză.

Într-adevăr prin această decizie s-a reținut: “[...] nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util”, însă în speță, prin neprezentarea de către societate a documentului de transport, aceasta nu face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României și astfel că livrarea a avut loc în mod efectiv.

Mai mult, în speța soluționată prin decizia pronunțată în cauza C-146/05, autoritățile fiscale au refuzat societății “dreptul de a beneficia de scutire pentru această livrare, pentru motivul că înregistrările necesare nu fuseseră efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză”.

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la faptul că prin refuzarea dreptului de deducere a TVA a fost încălcat principiul neutralității TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri. Or, în cazul în speță, pentru a aplica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută pentru livrările intracomunitare de bunuri, .X. SRL avea obligația să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele prevăzute de lege, astfel cum au fost acestea menționate anterior în prezenta decizie, inclusiv documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, condiție neîndeplinită de societate.

Referitor la încălcarea principiului proportionalității, nu se aplică speței, având în vedere că acest principiu vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie justificată pe baza documentelor expres prevăzute de legiuitor.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 10 operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, efectuate în perioada 2009 - 2010, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal .X. SRL a procedat la stornarea unor facturi emise pentru livrări interne, livrări intracomunitare și în afara Comunității Europene, în condițiile în care reducerea bazei impozabile nu este justificată cu documente, iar societatea nu face dovada destinației ulterioare a bunurilor livrate având în vedere că acestea nu au fost returnate societății.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că în perioada iulie – decembrie 2008 și anii 2009, 2010, pentru anumite livrări interne, livrări intracomunitare și în afara comunității, .X. SRL a procedat la stornarea facturilor emise, pentru următoarele considerente: diferențe de preț ca urmare a dimensiunilor greșit expediate, și/sau lipsă cantitate, și/sau diferențe calitative și cantitative, și/sau marfă degradată calitativ (mucegăită și albăstrită), etc.

Astfel, în perioada iulie – decembrie 2008 au fost stornate 55 facturi în valoare totală de .X. lei, iar în anii 2009 și 2010 au fost stornate 70 facturi, respectiv 25 facturi, în valoare totală de .X. lei, respectiv .X. lei.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat .X. SRL documentele justificative care au stat la baza stornărilor mai sus menționate, constatându-se că societatea fie nu a prezentat astfel

de documente, fie documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost suficiente pentru justificarea stornărilor.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu a justificat sumele stornate, respectiv nu a făcut dovada că bunurile facturate și apoi stornate au fost returnate societății, nu a prezentat contractele cu clienții pentru a justifica stornarea, etc., fapt pentru care, în temeiul art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.128 alin.(1) și alin.(9), art.134² alin.(1) și alin. (2), art.134³, art.140 alin.(1), art.143 alin.(2) lit.a, art.155 alin.(5) lit.d și art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. [...];

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Se reține că începând cu data de 01.01.2010, la art.138 din Codul fiscal la art.138 lit.b) din Codul fiscal, sunt stipulate prevederi similare cu cele citate mai sus.

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Totodată, potrivit pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că furnizorii de bunuri pot proceda la ajustarea bazei de impozitare, respectiv la reducerea acesteia, după ce au efectuat livrarea, în situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, caz în care au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturile cu valorile înscrise cu semnul minus.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada iulie – decembrie 2008 și anii 2009, 2010, pentru anumite livrări interne, livrări intracomunitare și în afara comunității, .X. SRL a procedat la stornarea facturilor emise.

În vederea justificării acestor stornări, prin contestația formulată societatea precizează că reducerea bazei de impozitare s-a realizat din următoarele considerente: diferențe cantitative și calitative în ceea ce privește marfa livrată de societate către clienții săi, dicounturi de volum pentru atingerea anumitor praguri de vânzări pentru o anumită perioadă calendaristică, anularea totală sau parțială a tranzacțiilor din cauza unor neînțelegeri apărute cu clienții, returnarea totală sau parțială a bunurilor livrate, alte motive (aplicarea unui tratament de TVA eronat la momentul emiterii facturii inițiale, emiteria facturii în valută greșit, la un

preț greșit sau către un alt client decât trebuia, livrarea cu întârziere a bunurilor contractate).

În susținerea celor de mai sus, societatea anexează la dosarul cauzei documentele prezentate în anexele nr.6.1 – 6.26.

Urmare analizării acestor documente, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Referitor la diferențele cantitative în ceea ce privește marfa livrată de societate către clienții săi, aceasta a anexat facturile storno (credit note) nr..X./19.01.2009, nr..X./28.02.2010 și nr..X./15.09.2010 (anexele 6.1 – 6.3), emise către clienți din Austria și Japonia, cu precizarea “storno factura inițială” întrucât: “comanda inițial emisă de către client a fost greșită”, “s-au facturat cantități greșite”, respectiv “marfă încărcată greșit în containerele destinate acestui client”.

La aceste facturi societatea a anexat: corespondență prin e-mail în limba engleză, tabele denumite “trocken gekappt auf 2,98/3,98 m” și “specificație container”, fișe debitor.

Se reține că deși prin factura nr..X./19.01.2009 se menționează “storno la factura AR .X.9” aceasta nu a fost anexată la dosarul cauzei.

Totodată, se reține că prin credit note nr..X./28.02.2010 nu se menționează facturile stornate, societatea anexând invoice nr..X./28.02.2010, în valoare totală de .X. euro, aceasta fiind suma care se regăsește și în credit note, precum și invoice nr.2010-2346/28.02.2010.

De asemenea, prin credit note nr..X./15.09.2010 nu se menționează facturile stornate, societatea anexând invoice nr..X./06.09.2010 în valoare totală de .X. euro aceasta fiind suma care se regăsește și în credit note, precum și invoice nr..X./15.09.2010.

Referitor la diferențe calitative în ceea ce privește marfa livrată de societate către clienții săi, aceasta a anexat facturile storno (credit note) nr..X./26.08.2008, nr..X./27.05.2008, nr..X./23.07.2009, nr..X./19.08.2010 și nr..X./24.11.2010,(anexele 6.4 – 6.8), emise către clienți din Germania, Austria, Japonia, Iordania și Austria cu următoarele precizări: “reclamație din partea clientului cu privire la calitatea bunurilor livrate”, “storno parțial factura inițială fiind vorba de reclamații de calitate de la client, “storno factura inițială întrucât au existat probleme de calitate la bunurile livrate, numărul de noduri de cherestea a fost mai mare decât cel agreed în catalog”, “storno parțial de factură, bunurile livrate fiind parțial albăstrite și mucegăite”, respectiv “storno factura inițială fiind vorba de facturi emise în mod eronat către această companie”.

La aceste facturi societatea a anexat corespondență prin e-mail în limba germană și engleză, un formular în limba germană pe care

este înscrisă mențiunea “probleme de calitate – albăstreală + mucegai” semnat de domnul Cristian Cioran, copii ale unor fotografii. La factura nr..X./24.11.2010 emisă către .X. ASG societatea nu a anexat niciun document deși aceasta a fost emisă cu semnul minus pentru suma de .X. euro, cu referire la facturile nr..X. și nr..X., iar susținerea societății este în sensul că factura inițială a fost emisă în mod eronat către această companie.

Se reține că nici în cazul facturilor storno nr..X./26.08.2008, nr..X./27.05.2008 și nr..X./23.07.2009 societatea nu a anexat facturile care au fost stornate.

Referitor la anularea totală sau parțială a tranzacțiilor din cauza unor neînțelegeri apărute cu clienții, societatea anexează facturile nr..X./06.05.2009, nr..X./31.08.2009, nr..X./30.09.2009 și nr..X./29.10.2010 (anexele 6.10 – 6.13), emise către societăți din Japonia și Austria, cu precizarea “storno factura inițială” întrucât: “clientul a solicitat anularea contractului după încărcarea containerelor cu marfă”, “clientul a refuzat marfa livrată, aceasta fiind mucegăită”, “retur de bunuri de la acest client”, respectiv “bunuri livrate cu termen octombrie 2010, deși acestea trebuiau să fie livrate în august 2010”.

Se reține că în factura nr..X./06.05.2009 se menționează stornarea unor facturi din anul 2008, iar la dosarul cauzei societatea a anexat facturi având același număr cu cele stornate, dar emise în anul 2009.

Totodată, la aceste facturi societatea a anexat documente denumite „packing list”, corespondență prin e-mail în limba engleză.

Se reține că prin credit note nr..X./31.08.2009 nu se menționează factura stornată, ci ”contract .X.”, care nu este anexat la dosarul cauzei, la această factură fiind anexat un e-mail în limba engleză și un formular în limba germană pe care este înscrisă mențiunea “marfă mucegăită”, nedatat și nesemnat.

În cazul credit note nr..X./29.10.2010 nu se menționează factura stornată, la dosarul cauzei societatea anexând facturile invoice nr..X./29.10.2010 și nr..X./31.10.2010 și înscrisurile denumite “contract nr..X./01.09.2010” și “contract nr..X./22.08.2010” care nu poartă denumirea, ștampila, semnătura cumpărătorului și vânzătorului, iar societatea nu demonstrează relevanța acestor documente pentru justificarea stornării având în vedere că susținerea acesteia este în sensul că bunurile au fost livrate cu termen octombrie 2010, deși acestea trebuiau să fie livrate în august 2010. Aceste facturi și înscrisuri nu fac referire la termenele la care bunurile trebuiau livrate.

Totodată, se reține că deși societatea susține că aceste stornări s-au datorat unor anulări totale sau parțiale a tranzacțiilor nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte, având în vedere aceste suțineri, că operațiunile au fost anulate total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau dacă bunurile au fost returnate societății.

Referitor la returnarea totală sau parțială a bunurilor livrate (bunuri care s-au livrat greșit către clienți, ambalaje care au circulat între societate și clienții săi prin facturare), societatea anexează facturile (credit note) nr..X./29.07.2009, nr..X./08.11.2010, respectiv nr..X./03.09.2010, nr..X./29.11.2010 (anexele 6.14 – 6.17), emise către societăți din Turcia și Japonia, cu următoarele precizări: “tranzacție anulată datorită unor probleme apărute cu marfa în vama turcească”, respectiv “bunuri încărcate greșit în containerele destinate acestui client”.

La credit note nr..X./29.07.2009 societatea anexează doar corespondență prin e-mail în limba engleză, fără să fie prezentată factura stornată, respectiv invoice nr..X./26.06.2009, iar la credit note nr..X./08.11.2010 sunt anexate facturile invoice care au fost stornate.

În cazul credit note nr..X./03.09.2010 și nr..X./29.11.2010, acestea nu menționează facturile stornate, fiind anexate facturi invoice și înscrisuri denumite “contract nr..X./08.06.2010”, respectiv “contract nr..X./09.08.2010”.

Se reține că la aceste credit note societatea nu a anexat niciun alt document din care să rezulte că tranzacțiile au fost anulate și că bunurile au fost returnate societății.

Referitor la alte motive decât cele menționate mai sus (aplicarea unui tratament de TVA eronat la momentul emiterii facturii inițiale, emiterea facturii în valută greșit, la un preț greșit sau către un alt client decât trebuia, livrarea cu întârziere a bunurilor contractate), societatea anexează:

- factura storno nr..X. /31.07.2008 (anexa 6.18) emisă către o societate din România, cu precizarea: “factură emisă cu TVA deși trebuia aplicat TVA prin mecanismul taxării inverse”,
- factura nr..X./29.09.2008 (anexa 6.19) emisă către o societate din Japonia, cu precizarea; “factura inițială emisă în euro și stornată, factura ulterioară fiind emisă în USD”,
- facturile nr..X./11.12.2008 și nr..X./22.12.2008 (anexele 6.20 și 6.21) emise către societăți din Japonia, cu precizarea: “discount oferit pentru livrarea cu întârziere a bunurilor contractate”,

- factura nr..X./17.02.2009 (anexa 6.22) emisă către o societate din România, cu precizarea: “factura inițială s-a emis la un preț greșit, această factură fiind stornată”,
- factura nr..X./19.03.2009 (anexa 6.23) emisă către o societate din România, cu precizarea: “discount oferit pentru întârzieri survenite în livrarea bunurilor contractate”,
- factura nr..X./22.07.2009 (anexa 6.24) emisă către o societate din Japonia, cu precizarea: “contract facturat la un preț greșit, diferit de prețul de catalog”,
- facturile nr..X./21.10.2010 și nr..X./04.11.2010 (anexele 6.25 și 6.26) emise către .X. AG Austria, respectiv .X. GmbH Austria cu precizarea: “storno factura inițială întrucât această factură trebuia emisă pe .X. GmbH”, respectiv “factura emisă greșit, similar facturii 2010-2015”.

În ceea ce privește factura storno nr..X./31.07.2008, prin care se stornează facturile nr..X., nr..X. și nr..X., fără să fie menționată data emiterii acestora, se reține că deși societatea precizează “factură emisă cu TVA deși trebuia aplicat TVA prin mecanismul taxării inverse”, din analiza documentelor anexate de societate acestei facturi, (facturile având numerele celor menționate în factura storno, emise în datele de 10.06.2008, 20.06.2008 și 25.06.2008, și factura nr..X./31.07.2008 care conține informațiile și valorile corecte), rezultă că factura inițială nr..X. a fost emisă cu mențiunea “taxare inversă”, iar facturile nr..X. și nr..X. au fost emise având înscrisă suma taxei pe valoarea adăugată pentru produsul “lambriu, molid, A-grade” și cu mențiunea “taxare inversă” pentru celelalte produse înscrise în acestea.

Factura nr. .X./31.07.2008 a fost emisă pentru aceleași cantități menționate în facturile inițiale și cu aceleași sume de TVA pentru produsul “lambriu, molid, A-grade” ca în cazul facturilor inițiale, fiind înscrisă mențiunea “taxare inversă” pentru celelalte produse.

Astfel, se reține că susținerea societății cu privire la această stornare nu este justificată cu documente, facturile de stornare fiind emise în același regim de taxare în care au fost emise facturile inițiale, stornate.

Se reține că la acest credit note societatea nu a anexat contracte sau comenzi din care să rezulte cantitățile contractate cu clientul .X. SRL .X..

În ceea ce privește factura storno nr..X./30.09.2008, se reține că prin aceasta se stornează facturile nr. .X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X., fără să fie înscrisă data emiterii acestora, pentru suma totală de .X. EUR.

La această factură sunt anexate facturi invoice având numărul celor înscrise în factura storno, emise în datele de 23.06.2008, 25.06.2008, 26.06.2008 și 14.07.2008, invoice nr..X. pentru suma de .X.

USD, corespondență prin e-mail, în limba engleză, înscrisul denumit “contract nr..X.” prin care prețul este exprimat în euro.

Având în vedere susținerile societății respectiv faptul că stornarea s-a realizat întrucât factura inițială a fost emisă în euro, ulterior fiind emisă în USD, se reține că în susținerea contestației societatea nu depune contracte încheiate cu clientul sau comenzi din care să rezulte valoarea acestora și faptul că prețurile au fost stabilite în USD, astfel încât această stornare să fie justificată.

La credit note emise ca urmare a acordării unui discount (facturile nr..X./11.12.2008, nr..X./22.12.2008 și nr..X./19.03.2009) pentru livrarea cu întârziere a bunurilor contractate, societatea anexează corespondență prin e-mail, în limba engleză și în limba română, un tabel denumit “evidența de calcul a tarifelor orare de utilizare” și un tabel “decont luna mai 2007 – tarife de transport și accesorii aferente transporturilor derulate în trafic local de marfă TIM”, fără să prezinte niciun alt document din care să rezulte facturile de export pentru care se acordă reducerea, contractul în baza căruia acesta a fost acordat, modalitatea de stabilire a valorii discountului, care să justifice regimul TVA aplicabil acestor operațiuni (livrare internă, export de bunuri).

Mai mult, având în vedere că prin factura nr..X./24.03.2009 se menționează “storno la factura .X./22.11.2007”, se reține că stornarea unei facturi nu poate fi asimilată cu o reducere de pret, având în vedere că stornarea reprezintă operațiunea de a rectifica o înregistrare contabilă greșit efectuată.

La credit note emise ca urmare a emiterii facturii inițiale la un preț greșit (factura nr..X./17.02.2009 și nr..X./27.07.2009), se reține că deși în cazul primei facturi se menționează “storno la factura .X./03.02.2009, societatea a anexat factura nr..X./17.02.2009.

Se reține că în cazul acestor credit note societatea nu a anexat niciun contract, acord, comandă din care să rezulte prețurile bunurilor, astfel încât să se poată stabili care a fost prețul contractat, dacă într-adevăr au fost emise facturi la prețuri diferite față de cele stabilite între părți și prin urmare dacă se justifică o astfel de stornare.

În ceea ce privește factura storno nr..X./21.10.2010, se reține că aceasta menționează un număr de 23 facturi, fără a fi înscrisă și data acestora, iar la dosarul cauzei sunt anexate facturi având alte numere, emise în anii 2009 și 2010.

Deși societatea susține că factura storno nr..X./21.10.2010 a fost emisă ca urmare a faptului că facturile inițiale trebuiau emise către .X. GmbH, din analiza facturilor anexate de societate rezultă că acestea au fost emise către acest client.

Totodată, se reține că și în cazul facturii storno nr..X./04.11.2010 aceasta menționează facturile nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X., fără a fi înscrisă și data acestora, iar la dosarul cauzei societatea a anexat factura nr..X./04.11.2010.

Se reține că pentru facturile storno nr..X./21.10.2010 și nr..X./04.11.2010, societatea nu a anexat contracte/comenzi sau alte documente din care să rezulte clientul pentru care societatea avea obligația să factureze cantitățile înscrise în facturile stornate și nici dacă bunurile livrate eronat au fost returnate contestatarei.

Prin urmare, având în vedere documentele analizate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se rețin prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, și care la alin.(1) în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

Potrivit prevederilor legale citate mai sus transferul dreptului de proprietate asupra bunului de la proprietar către o altă persoană, respectiv transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar **constituie livrare de bunuri.**

Totodată, se reține că **este asimilată livrării de bunuri** efectuată cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

În aplicarea prevederilor mai sus menționate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.6 alin.(1) și alin.(9) din Normele

metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Conform acestor prevederi legale, bunurile constatate lipsă din gestiune este considerată livrare de bunuri, cu excepțiile prevăzute de lege, iar bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile stabilite prin lege, respectiv bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, nu sunt considerate livrări de bunuri.

Față de cele ce precizate de societate se reține că pentru bunurile livrate către clienți, care au fost refuzate la plată întrucât nu corespundeau din punct de vedere calitativ și cantitativ și a căror valoare a fost stornată de contestatoare prin emiterea de facturi de stornare, **nu a avut loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar**, așa cum se prevede la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare rămânând în atare situație proprietarul acestor bunuri.

Având în vedere că așa cum susține societatea operațiunile de stornare efectuate de aceasta, se referă la anumite livrări intracomunitare și în afara comunității, facturile storno fiind emise ca urmare a unor diferențe cantitative și calitative, a anulării totale sau parțiale a tranzacțiilor, returnarea totală sau parțială a bunurilor livrate, se reține că aceasta nu a făcut dovada că bunurile au fost returnate în România și că au reintrat în gestiunea societății, astfel că, aceste bunuri reprezintă bunuri

constatate lipsă din gestiune care potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d din Codul fiscal, care, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată.

Se reține și faptul că refuzurile la plată ale clienților pe motiv că nu au fost îndeplinite condițiile calitative, nu pot fi considerate „*bunuri de natura stocurilor degradate calitativ*” prevăzute la art.128 alin.(8) lit.b din Codul fiscal, având în vedere că nu se face dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute la pct.6 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că acestea s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.

Totodată, se reține că în ceea ce privește suținerea societății potrivit căreia în unele cazuri stornările s-au efectuat ca urmare a constatării unor erori de facturare (cantități facturate greșit, facturi emise în mod eronat către clientul respectiv, factura inițială emisă în euro deși trebuia emisă în altă monedă, etc.), societatea nu prezintă documente care să facă dovada returnării bunurilor în România și nici documente din care să rezulte că a procedat doar la corectarea elementelor înscrise eronat în facturile inițiale conform prevederilor art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

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

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere prevederile pct.51 alin.(5) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.”,

precum și faptul că în anumite credit note nu se menționează facturile care au fost stornate, se reține că la facturile anexate în vederea justificării stornărilor pentru diferențele cantitative și calitative societatea nu a anexat acorduri, contracte încheiate cu clienții prin care să se stabilească reducerile, cu clauze distincte în acest sens, și nici documente prin care să se facă dovada îndeplinirii condițiilor de acordare a reducerilor, respectiv dacă acestea corespund calitativ și/sau cantitativ.

Referitor la discounturile de volum pentru atingerea anumitor praguri de vânzări pentru o anumită perioadă calendaristică, societatea a anexat credit note nr..X./21.10.2010 (anexa 6.9), emisă către o societate din Israel, cu precizarea că aceasta reprezintă “discount de volum pentru cantitatea mare contractată”.

La această factură societatea a anexat înscrisul în limba engleză denumit “contract nr..X.”, care nu poartă denumirea, ștampila, semnătura cumpărătorului și vânzătorului, cantitatea totală de bunuri la care acesta se referă fiind 20.000 cbm și adendum-ul la contractul nr..X., în limba engleză.

Se reține că la dosarul cauzei societatea nu a anexat niciun document din care să rezulte că au fost îndeplinite condițiile pentru acordarea discount-ului, cu atât mai mult cu cât prin adendumul la “contract nr..X.” se precizează că discountul se acordă la achiziționarea a cel puțin 30.000 cbm de produs, iar înscrisul denumit “contract nr..X.” și credit note nr..X./21.10.2010, fac referire la cantitatea de 20.000 cbm produs.

Prin urmare, se reține că societatea nu precizează și nu anexează la dosarul cauzei facturile de export pentru care se acordă acest discount, astfel încât să rezulte îndeplinirea condițiilor de acordare a acestuia și care să justifice regimul TVA aplicabil acestei operațiuni (export de bunuri).

Față de cele de mai sus, se reține că .X. SRL nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente care să justifice efectuarea stornărilor în cauză, respectiv documente din care să rezulte

- dacă ajustările bazei de impozitare au același regim ca și tranzacțiile principale (livrări interne, livrări intracomunitare sau exporturi), operațiunile realizate de societate neîncadrându-se în niciuna din situațiile prevăzute la art.138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și

nici documente din care să rezulte că societatea a procedat doar la corectarea elementelor înscrise eronat în facturile inițiale, conform prevederilor art.159 alin.(1) din același act normativ.

Prin urmare, întrucât documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard a taxei pe valoarea adăugată asupra valorii bunurilor stornate, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu justifică, scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută pentru livrări intracomunitare (operațiuni pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale), în condițiile în care acestea nu au analizat îndeplinirea condițiilor pentru acordarea acestei scutiri, din punct de vedere al actelor normative care reglementează operațiunile în cauză.

În fapt, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă operațiuni reprezentând livrări intracomunitare de bunuri pentru care a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.1 și art.4 din Anexa 1 Instrucțiuni de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 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 retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor

efectuate în perioada de garanție și postgaranție, modificat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3417/2009, astfel:

A. În perioada iulie 2008 – decembrie 2010, livrări de produse rășinoase (cherestea, mese din lemn de brad) către .X. GMBH Austria, bunuri care au fost trimise în vederea prelucrării la .X.SRL .X..

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL produce și facturează produse rășinoase către clientul intracomunitar .X. GMBH Austria.

Produsele rășinoase au fost trimise de .X. SRL la societatea .X.SRL .X. în scopul prelucrării (realizării de capace) în baza unei înțelegeri între .X.SRL și .X. GMBH Austria. Bunurile astfel prelucrate au fost transportate din România în Austria de către .X.SRL.

S-a constatat că operațiunile au fost realizate în baza contractelor cadru nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X..

Având în vedere documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală în vederea justificării acestor operațiuni pluripartite, respectiv:

- codul valid de TVA comunicat de .X. GMBH atribuit în Austria; facturi de livrare; procesul verbal asupra discuției din 18.03.2006 încheiat între reprezentanții .X.SRL și .X. GMBH, cu referire la aprovizionarea acesteia din urmă cu capace de către .X.SRL; contractul de prestări servicii .X./18.03.2006 având ca obiect producerea de componente și ambalaje din lemn (capace de paleți din lemn); documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, transmis de către .X.SRL către .X. SRL, respectiv o copie a documentului de transport internațional CMR, condiția de livrare fiind .X. Austria;

- o situație denumită „situation de livraison de bois pour” din care rezultă pierderile de material lemnos (exprimate în cbm), conform situației transmise de .X.SRL, pierderile rezultate în urma prelucrării cherestelei, aferente perioadei analizate, fiind de 482,64 cbm, respectiv 5,11% din totalul cantității de material lemnos (cherestea rășinoase) primită de .X.SRL pentru prelucrare de la .X. SRL în numele .X. GMBH (9.453,20 cbm în valoare de .X. lei),

acestea au constatat că pentru cantitatea de 482,64 cbm material lemnos, .X. SRL nu deține documente din care să rezulte că a fost livrată intracomunitar și nici documente care să facă dovada că această cantitate s-a întors la .X. SRL.

Astfel, având în vedere prevederile art.128 alin.(1) și alin.(9), art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.3 alin.(1) și art.4 alin.(1) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 și art.1 alin.(1) – alin.(4), art.4 alin.(1) din Anexa 1 la acest ordin, menținute și prin OMFP nr.3417/2009 și art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, pentru cantitatea de 482,64 cbm reprezentând pierderile aferente prelucrărilor efectuate de .X.SRL, în sumă de .X. lei (482,64 cbm x .X. lei preț mediu calculat ca raport între valoarea totală și cantitatea totală trimisă în vederea prelucrării), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei TVA colectată în sumă de .X. lei.

B. În perioada iulie 2008 – iunie 2010, livrări de material lemnos (cherestea rășinoase) către .X. GmbH Austria, bunuri care au fost trimise în vederea prelucrării la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în această perioadă livrările de masă lemnoasă către .X. GmbH Austria au fost în cantitate totală de 9.453 cbm cu o valoare totală de .X. lei, din care:

- cantitatea de 770,95 cbm material lemnos, în valoare de .X. lei a fost trimisă în scopul prelucrării la societatea .X. ȘI .X. SRL, iar
- cantitatea de 1067,55 cbm material lemnos, în valoare de .X. lei a fost trimisă în scopul prelucrării la societatea .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de material lemnos de 770,95 cbm, respectiv 1067,55 cbm, trimise în vederea prelucrării societăților mai sus menționate în baza unor „avize de însoțire secundare”, .X. SRL nu a prezentat niciun document din care să rezulte că operațiunile în cauză reprezintă livrări pluripartite.

Astfel, având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și art.4 alin.(1) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 și art.1 alin.(1) – alin.(4), art.4 alin.(1) din Anexa 1 la acest ordin, menținute și prin OMFP nr.3417/2009, întrucât societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte aplicarea măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale trimise spre prelucrare la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL, respectiv contracte încheiate între .X. GmbH Austria și cele două societăți care urmau să prelucreze materialul lemnos primit de la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului, pentru valoarea totală de .X. lei aferentă cantității de material lemnos trimisă în vedere prelucrării acestor societăți, TVA colectată în sumă de .X. lei.

C. În perioada iulie 2008 – decembrie 2010 livrări de diferite mese din lemn de brad către .X. Italia, bunuri care au fost trimise în vederea prelucrării la .X.0 SRL .X..

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că livrările efectuate de .X. SRL către .X. Italia s-au realizat în baza contractului încheiat între cele două societăți în data de 30.11.2004 și anexei la acest contract, rezultând că .X. SRL:

- produce și facturează produse rășinoase către clientul intracomunitar .X. Italia,
- trimite materialul lemnos societății .X.0 SRL în scopul prelucrării (realizarea de plăci aglomerate) în baza unor „avize de însoțire secundare”.

Bunurile astfel prelucrate au fost transportate din România în Italia de către .X.0 SRL.

Având în vedere documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală în vederea justificării acestor operațiuni pluripartite, respectiv:

- codul valid de TVA comunicat de .X. atribuit în Italia; facturi de livrare; contractul încheiat în data de 30.11.2004 referitor la aprovizionarea societății .X.0 SRL cu masă lemnoasă (mese din lemn de brad); Anexa la contractul din 30.11.2004, încheiată în data de 07.02.2006; documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru (bunurile au fost transportate de .X.0 SRL care la finalizarea operațiunii de prelucrare transmite .X. SRL o copie a documentului de transport internațional CMR);
- o situație a cantitatea de masă lemnoasă livrate de .X.0 SRL către .X. Italia,

precum și „descrierea situației de fapt privind vânzările de lemn efectuate către .X. Italia” prezentată de domnul .X. în calitate de administrator al .X. SRL, s-a constatat că din cantitatea totală de material lemnos de 83.895,127 cbm, în valoare de .X. lei, trimisă de .X. SRL în scopul prelucrării societății .X.0 SRL, a fost livrată către .X. Italia doar cantitatea de 54.378,023 cbm masă lemnoasă, diferența de 29.517,104 cbm reprezentând diferențe de prelucrare (în medie de 35,18% din totalul cantității de material lemnos trimis în vederea prelucrării).

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale menționate anterior la pct.A, constatând că pentru cantitatea de 29.517,104 cbm masă lemnoasă, în valoare de .X. lei (29.517,107 cbm x .X. lei preț mediu calculat ca raport între valoarea totală și cantitatea totală trimisă spre prelucrare), .X. SRL nu justifică scutirea de TVA prevăzută pentru livrarea intracomunitară de bunuri întrucât această cantitate nu părăsește teritoriul României, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește livrările intracomunitare către .X. GMBH Austria (pentru bunurile prelucrate la .X.SRL) și către .X. Italia, prin contestația formulată

societatea susține că potrivit Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007, în cazul operațiunilor pluripartite din Comunitate, dovada transportării din România către un alt stat membru trebuie realizată pentru bunurile prelucrate și nu pentru bunurile care au intrat în procesul de producție, sau a pierderilor tehnologice.

Totodată, societatea susține că pentru contractele încheiate cu .X. GMBH Austria și .X. Italia, conform convențiilor dintre părți, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor a avut loc pe teritoriul României, condiția de transport agreată fiind ExWorks, rezultând astfel prin absurd că orice obligație legală de autocolectare a TVA pentru pierderile tehnologice care au depășit norma proprie de consum ar reveni beneficiarului acestor livrări de bunuri, dacă a fost cazul, respectiv .X. GMBH Austria și .X. Italia, conform prevederilor pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

De asemenea, în ceea ce privește livrările intracomunitare către .X. GMBH Austria (pentru masa lemnoasă prelucrată la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL) societatea precizează că trebuie să demonstreze că bunurile prelucrate au fost transportate din România în alt stat membru.

În 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) și alin.(10), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(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.

(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

„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,[...]”

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(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.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Potrivit art.3 alin.(1) și alin.(3) și art.4 alin.(1) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 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 retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție:

“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.*

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

ART. 4

(1) Aplicarea măsurilor de simplificare este opțională pentru operatorii economici implicați în operațiuni pluripartite sau în cazul retururilor de bunuri în spațiul comunitar. Instrucțiunile prevăzute în anexele nr. 1 și 2 stabilesc și tratamentul fiscal aplicabil în situația în care statele membre implicate nu aplică măsuri de simplificare sau nu acceptă aplicarea măsurilor de simplificare.”

Prevederi similare sunt stipulate și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3417/2009 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 retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru tranzacțiile derulate de .X. SRL cu .X. GMBH Austria (cu prelucrare la .X.SRL, .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL) și .X. Italia (cu prelucrare la .X.0 SRL), astfel cum au fost acestea prezentate la situația de fapt, contestatarul a aplicat măsurile de simplificare prevăzute în Anexa nr. 1 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007.

În cazul livrărilor către .X. GMBH Austria, cu prelucrare la .X.SRL, și în cazul livrărilor către .X. Italia, cu prelucrare la .X.0 SRL, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că au fost îndeplinite cumulativ condițiile mai sus menționate, respectiv:

- .X. GMBH Austria și .X. Italia au calitatea de contractori principali, fiind înregistrați în statele lor membre în scopuri de TVA (Austria și Italia), nu au un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale (România) și au transmis codurile de înregistrare în scopuri de TVA societății .X. SRL;

- ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA (atât .X. SRL cât și societăților care au prelucrate materialul lemnos, respectiv .X.SRL și .X.0 SRL);

- produsele prelucrate s-au întors în statele membre ale contractorilor principali (.X. GMBH Austria și .X. Italia), transportul fiind efectuat de societățile care au prelucrat materialul lemnos.

În ceea ce privește livrările către .X. GMBH Austria, cu prelucrare la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL, organele de inspecție fiscală au

constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice aplicarea măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, respectiv contracte încheiate între .X. GMBH Austria și cele două societăți care urmau să prelucreze materialul lemnos.

În conformitate cu Anexa nr. 1 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 – Instrucțiuni de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale:

“Cazuri în care se aplică măsurile de simplificare

ART. 1

Primul caz: Prezentare

(1) O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru 2 și denumită în continuare A sau contractorul principal cumpără bunuri de la o altă persoană impozabilă din statul membru 1, denumită în continuare B.

(2) A dispune expedierea bunurilor către altă persoană impozabilă din statul membru 1, denumită în continuare C, în vederea prelucrării. Ambalajele, accesoriile pentru confecții, părțile componente ale unui motor și orice alte bunuri care nu suferă transformări în procesul de prelucrare realizat de C pot fi supuse măsurilor de simplificare dacă sunt livrate de B către A și dacă sunt în legătură directă cu bunurile prelucrate de C.

(3) După prelucrare, bunurile sunt expediate de C din statul membru 1 către A din statul membru 2.

(4) A furnizează lui B și lui C codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2.”

Prevederi similare sunt stipulate și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3417/2009, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Se reține că livrările de material lemnos efectuate de .X. SRL către .X. GMBH Austria, bunuri care au fost trimise în vederea prelucrării la .X.SRL .X., precum și livrările de mese din lemn de brad către .X. Italia, care au fost trimise în vederea prelucrării la .X.0 SRL .X., se încadrează în acest caz în care se aplică măsurile de simplificare, întrucât:

- Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în statul membru 2 (Austria și Italia), denumite A sau contractorul principal, sunt societățile .X. GMBH Austria și .X. Italia, acestea cumpărând bunuri de la

o altă persoană impozabilă din statul membru 1 (România), denumită în continuare B, respectiv .X. SRL;

- .X. GMBH Austria și .X. Italia (A) dispun expedierea bunurilor către altă persoană impozabilă din statul membru 1 (România), denumită în continuare C (.X.SRL .X., respectiv .X.0 SRL) în vederea prelucrării;

- după prelucrare, bunurile au fost expediate de societățile care au prelucrat bunurile (C) din statul membru 1 (România) către .X. GMBH și .X. (A) din statul membru 2 (Austria și Italia).

Astfel, având în vedere că în cazul mai sus prezentat, România este statul membru 1, devin aplicabile prevederile art.4 din Anexa 1 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 care precizează:

“ART. 4

Primul caz: Tratatamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, cu aplicarea măsurilor de simplificare, în ipoteza în care România este statul membru 1

(1) Se consideră că B efectuează o livrare intracomunitară de bunuri în România, prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, scutită de taxă în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Pentru a beneficia de scutire pentru livrarea intracomunitară de bunuri, B trebuie să demonstreze că produsele prelucrate au fost transportate din România în statul membru 2.

(2) Executarea de lucrări asupra bunurilor mobile corporale de către C în beneficiul lui A, bunurile prelucrate fiind transportate în afara României, reprezintă o prestare de servicii ce are loc în statul membru 2, care a acordat codul de înregistrare în scopuri de TVA lui A, cod pe care A l-a transmis lui C, conform art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 prima liniuță din Codul fiscal. Pentru aplicarea măsurilor de simplificare, C are obligația de a ține un registru pentru bunurile primite.

(3) Transportul produselor prelucrate, realizat de A din România în statul membru 2, se consideră nontransfer în România, în condițiile art. 128 alin. (12) din Codul fiscal.”

Prevederi similare sunt stipulate și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3417/2009, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

În ceea ce privește livrările către .X. GMBH Austria, cu prelucrare la .X. și .X. SRL și .X. SRL, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la transportul bunurilor prelucrate, astfel încât să se poată stabili tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că situația în care .X. SRL a aplicat măsurile de simplificare conform prevederilor legale anterior menționate, se consideră că aceasta a efectuat o livrare intracomunitară de bunuri prevăzută la art.128 alin.(9) din Codul fiscal, care este scutită de taxă în condițiile art.143 alin.(2) din același act normativ.

Pentru a beneficia de această scutire, .X. SRL trebuie să demonstreze că **produsele prelucrate** au fost transportate din România în Austria și Italia.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt,

- pentru cantitatea de 482,64 cbm, reprezentând pierderi rezultate în urma prelucrării cherestei, respectiv 5,11% din totalul cantității de material lemnos (cherestea rășinoase) trimisă de .X. SRL în numele .X. GMBH în vederea prelucrării la .X.SRL, facturată societății din Austria, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente din care să rezulte că a fost livrată intracomunitar și nici documente care să facă dovada că această cantitate s-a întors la .X. SRL, iar

- pentru cantitatea de 29.517,104 cbm reprezentând diferențe de prelucrare, în medie de 35,18% din totalul cantității de material lemnos trimis de .X. SRL în scopul prelucrării societății .X.0 SRL, facturată societății din Italia, organele de inspecție fiscală au constatat că această cantitate nu părăsește teritoriul României.

Prin urmare, din cantitatea totală de material lemnos trimisă în vederea prelucrării, pentru cantitățile de 482,64 cbm, respectiv 29.517,104 cbm, s-a constatat că .X. SRL nu justifică scutirea de TVA prevăzută pentru livrarea intracomunitară de bunuri.

Având în vedere că așa cum s-a reținut mai sus, pentru a beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru operațiunile în cauză, .X. SRL trebuie să demonstreze că bunurile prelucrate au fost transportate din România în statele membre ale contractorilor principali (Austria și Italia), nu rezultă considerentele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de această scutire pentru cantitățile mai sus menționate, în condițiile în care s-a constatat că societatea deține documente CMR „care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, transmise de către .X.SRL către .X. SRL”, respectiv „documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru (bunurile au fost transportate de .X.0 SRL care la finalizarea operațiunii de prelucrare transmite .X. SRL o copie a documentului de transport internațional CMR)”.

Mai mult, se reține că prin contestația formulată societatea susține că diferențele cantitative pentru care organele de inspecție fiscală

au constatat că nu se justifică scutirea de TVA, reprezintă pierderi tehnologice care au depășit norma de consum, situație în care autocolectarea TVA pentru aceste pierderi revine beneficiarilor livrărilor de bunuri, în speță .X. GMBH și .X. Italia.

Potrivit pct.2.1 și pct.2.2 din Contractul .X./18.03.2006, încheiat între .X.SRL, în calitate de prestator și .X. GMBH, în calitate de beneficiar:

„2.1 Prestatorul se obligă să furnizeze beneficiarului capace de paleți din lemn, la solicitarea telefonică sau în scris a acestuia, în limitele capacității sale de furnizare.

2.2 Prestatorul se obligă să respecte dimensiunile indicate, termenele de livrare convenite de comun acord și cantitățile solicitate de beneficiar”, iar potrivit pct.3.1:

„Beneficiarul se obligă să pună la dispoziția prestatorului toate materialele necesare confecționării capacelor de paleți, respectiv lemn, capse, banda de ambalaj, cleme”.

Societatea a anexat la dosarul cauzei „Procesul tehnologic al producerii capacelor de lemn” (Anexa 7.1.3), întocmit de .X.SRL, în care se menționează:

- dimensiunile uzuale la care se construiesc capacele de lemn,
- „elementele se obțin prin tăierea cherestelei la lungimile necesare și se îmbină prin capsare, fără spații intermediare, pe un cadru suport format din 3 elemente tăiate la dimensiunea scurtă și poziționate simetric”,
- „capacele astfel obținute formează pachete a câte 40 de bucăți”,
- „cheresteaua livrată exclusiv de .X. SRL și utilizată este de 78 mm x 15 mm, respectiv 68 mm x 15 mm, la lungimile standard de 2 m, 2,7 m, 3 m, 3,7 m, respectiv 4 m. Se utilizează numai cherestea uscată”.

Totodată, se precizează că „în cadrul procesului de producție se înregistrează pierderi de material lemnos care variază în funcție de lungimile cherestelei aflate în stoc și cantitățile și dimensiunile capacelor solicitate a fi produse într-un anumit moment”.

Astfel, conform Procesului tehnologic al producerii capacelor de lemn, „sunt evidente următoarele cauze ale pierderilor: „ pierderi din uscare”, „pierderi din tăiere” și „pierderi din crăpare”, menționându-se că „printr-un efort continuu de optimizare a tăierilor și de aprovizionare ritmică și echilibrată, aceste pierderi pot fi reduse în jurul cifrei de 8% dar numai în condițiile unei palete cât mai largi de tipuri de capace”.

Totodată, se reține că potrivit pct.4.4 din Contractul (acord) încheiat în data de 30.11.2004 între .X. SRL și .X. Italia, referitor la aprovizionarea societății .X.0 SRL cu masă lemnoasă, se precizează:

„Din momentul în care produsele de bază vor fi livrate de către furnizor lui IBLROM, acesta din urmă vor proceda la prelucrarea acestor

produse în produse transformate în termen de 120 zile de la livrare. În acest termen produsele transformate vor fi exportate cu o rentabilitate de 65% (+0 – 3,5%) de prelucrare”.

Se reține că societatea depune în susținerea contestației Anexa la contractul din 30.11.2004, încheiată în data de 07.02.2006, prin care art.4 pct.4.4 din contract se modifică astfel:

„În perioada derulată de la începerea contractului până în prezent, s-a constatat că randamentul real, stabilit pe baza normelor de consum, este de 55% din totalul materiei prime utilizată.

Prin prezenta se modifică randamentul de la 65% la 55% din totalul materiei prime utilizată.”

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a documentelor prezentate de societate cu privire la procesul tehnologic al producerii bunurilor prelucrate de .X.SRL și .X.0 SRL și a contractelor încheiate între părți, pentru a stabili societatea care va suporta aceste pierderi, în condițiile în care constatările sunt în sensul că aceste cantități reprezintă „pierderile aferente prelucrărilor efectuate de .X.SRL”, respectiv „diferențe de prelucrare” în cazul .X.0 SRL.

De altfel, prin contestația formulată societatea susține că dovada transportării din România către un alt stat membru trebuie realizată pentru bunurile prelucrate și nu pentru bunurile care au intrat în procesul de producție sau a pierderilor tehnologice.

- pentru cantitățile de 770,95 cbm, respectiv 1067,55 cbm material lemnos, trimisă în scopul prelucrării la societățile .X. ȘI .X. SRL, respectiv .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu a prezentat niciun document din care să rezulte că operațiunile în cauză reprezintă livrări pluripartite, respectiv contracte încheiate între .X. GMBH Austria și cele două societăți care urmau să prelucreze materialul lemnos primit de la .X. SRL.

Având în vedere că în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, pentru a beneficia de scutirea de TVA pentru livrările de bunuri în cauză .X. SRL trebuie să demonstreze că **produsele prelucrate** au fost transportate din România în Austria, aceasta a anexat la dosarul cauzei, conform anexelor 7.1.3 și 7.2.1, documente de transport CMR în care la rubrica “expeditor” sunt menționate societățile .X. SRL și .X. ȘI .X. SRL, iar la “destinatar” .X. GMBH Austria.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./27.11.2015, se reține că deși organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de material lemnos de 770,95 cbm, respectiv 1067,55 cbm,

trimise în vederea prelucrării societăților mai sus menționate, .X. SRL nu a prezentat niciun document din care să rezulte că operațiunile în cauză reprezintă livrări pluripartite, ulterior în cuprinsul aceluiași raport de inspecție fiscală se constată că societatea nu a prezentat contracte încheiate între .X. GMBH Austria și cele două societăți care urmau să prelucereze materialul lemnos primit de la .X. SRL, fără să efectueze constatări cu privire la transportul bunurilor prelucrate.

Astfel, deși prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că .X. SRL a trimis societăților .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL cantitățile de 770,95 cbm, respectiv 1067,55 cbm material lemnos în scopul prelucrării, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a documentelor de transport prezentate de societate în susținerea contestației, din care să rezulte dacă bunurile care fac obiectul documentelor CMR reprezintă bunurile prelucrate ca urmare a trimerii materialului lemnos de către contestatar, în baza avizelor de însoțire.

Din analiza acestor avize de însoțire, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă ca la rubrica „expeditor” este menționată .X. SRL, la „destinatar” societatea .X. GMBH Austria, iar la „punct de descărcare” .X. SRL, respectiv .X. ȘI .X. SRL.

Astfel, spre exemplificare prin factura nr..X./19.03.2010, emisă către .X. GMBH, care se regăsește în Anexa nr.83 - „Situția privind TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor de material lemnos trimis spre prelucrare la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL în perioada iulie 2008 – martie 2010”, sunt menționate facturile nr..X./12.03.2010, nr..X./12.03.2010, nr..X./12.03.2010, nr..X./18.03.2010, cu o cantitate totală de 139.124 cbm.

La această factură sunt anexate Avizele de însoțire secundare nr..X./15.03.2010 nr..X./12.03.2010, nr..X./15.03.2010, nr..X./12.03.2010, nr..X./15.03.2010, nr..X./12.03.2010, în care la rubrica „punct de descărcare” este menționată societatea .X. ȘI .X. SRL, la rubrica „sortiment/specia” - „cherestea rășinoase” cu o cantitate de 8.749 mc, 25.000 mc, 7.964 mc, 25.000 mc, 11.248 mc, respectiv 25.000 mc, iar la rubrica privind „specificația” - „Conform anexa LS 2010 – .X.”, „Conform anexa LS 2010 – .X.”, „Conform anexa LS 2010 – .X.”.

La avizele de însoțire nr..X./12.03.2010, nr..X./12.03.2010 și nr..X./12.03.2010 sunt anexate documente denumite „Specificație”, în care sunt completate rubrici privind „nr. TIR”, „client”, „nr. Bilet”, „dimensiune”, „lungime”, „calitate”, „bucăți” și „observații”.

Se reține că la „Procesul tehnologic al producerii capacelor de lemn”, prezentat anterior în cazul .X.SRL, societatea a anexat o „confirmare” din data de 20.11.2015 transmisă de .X. GMBH către .X. SRL, prin care se precizează: „Prin prezenta vă confirmăm faptul că în perioada iulie 2008 – iunie 2010, firmele .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL au prelucrat sub formă de capace de paleți cherestea noastră achiziționată

de la .X. SRL, Prelucrarea, procedeele și produsele au fost identice cu prelucrarea, procedeele și produsele firmei .X.SRL”.

Prin urmare, având în vedere „Procesul tehnologic al producerii capacelor de lemn” ,astfel cum a fost prezentat anterior în cazul .X.SRL, din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că în cazul .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a acestor documente din care să rezulte dacă bunurile care fac obiectul documentelor CMR reprezintă bunurile prelucrate ca urmare a trimiterii materialului lemnos de către .X. SRL.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea 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, se reține că organele de inspecție fiscală nu au consemnat motivul pentru care au constatat aplicarea acestora, în condițiile în care în speță au fost analizate operațiuni pluripartite, reglementate de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1823/2007 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3417/2009, în funcție de perioada incidentă, care prevăd că în situația aplicării măsurilor de simplificare, astfel cum sunt prevăzute de aceste acte normative, se consideră că a fost efectuată o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, condiția pentru a beneficia de această scutire fiind aceea de a demonstra că **produsele prelucrate** au fost transportate din România în alt stat membru.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală constată că documentele care nu au fost prezentate de societate pentru justificarea scutirii de TVA pentru operațiunile în cauză sunt contractele încheiate între .X. GMBH Austria și societățile care au prelucrat materialul lemnos, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că nu au fost efectuate constatări cu privire la contractele încheiate de .X. SRL cu societatea din Austria, dacă livrările către cele două societăți care urmau să prelucreze materialul lemnos s-au efectuat în baza contractelor cadru nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X., astfel cum au fost menționate de organele de inspecție fiscală la analiza operațiunilor derulate cu .X. GMBH Austria, pentru bunuri prelucrate la .X.SRL.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligației societății de a colecta TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei pentru livrări de produse rășinoase către .X. GMBH Austria prelucrate la .X.SRL, .X. lei pentru livrări de material lemnos către .X. GMBH Austria, prelucrat la .X. ȘI .X. SRL și .X. SRL și .X. lei pentru livrări de diferite mese din lemn de brad către .X.

Italia, bunuri prelucrate la .X.0 SRL), în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea acestor operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se 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, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina dacă .X. SRL justifică scutirea de TVA pentru livrările de bunuri în cauză, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare

pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.11.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nu a procedat la stornarea acestei

taxe în conformitate cu măsurile dispuse prin Dispozițiile privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010 și nr. .X./14.03.2011.

În fapt, întrucât societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de construcții – montaj efectuate de diverși prestatori, precum și TVA în sumă de .X. lei aferentă bonusurilor facturate de diverși furnizori ulterior livrării unei cantități de material lemnos, operațiuni pentru care avea obligația aplicării măsurilor de simplificare, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2010, la pct.2.1.1 și pct.2.1.2 au fost dispuse următoarele măsuri:

„2.1.1 Societatea va storna TVA dedusă în sumă de .X. lei prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în Decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

2.1.2 Societatea va storna TVA dedusă în sumă de .X. lei prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în Decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări”.

De asemenea, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. .X./14.03.2011, la pct.1.1 s-a dispus:

„.X. SRL va duce la îndeplinire, în totalitate, măsurile dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că până la data finalizării inspecției fiscale care a făcut obiectul Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, contestată, .X. SRL nu a dus la îndeplinire și nu a înregistrat în evidența contabilă măsurile stabilite de inspecția fiscală prin Dispozițiile de măsuri nr. .X./02.03.2010 și nr. .X./14.03.2011, respectiv nu a stornat TVA dedusă în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) prin contul de furnizori, nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și nu a efectuat înregistrarea în Decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândul de regularizări.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. SRL taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, rezultată prin înregistrarea dispozițiilor de măsuri mai sus menționate.

În drept, potrivit art.105 alin.(9) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii dispozițiilor de măsuri:

„(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”,

iar în conformitate cu pct.102.7 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“102.7. Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent.”

Potrivit Anexei 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală":

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. “

Totodată, se reține că prin Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare a fost instituit principiul bunei credințe potrivit căruia relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, contribuabilul trebuind să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate. Totodată, buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, .X. SRL avea obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în Dispozițiile privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010 și nr. .X./14.03.2011, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală sau, în caz contrar să conteste aceste măsuri.

Însă, așa cum s-a reținut la situația de fapt până la data finalizării inspecției fiscale care a făcut obiectul Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, contestată, .X. SRL nu a dus la îndeplinire și nu a înregistrat în evidența contabilă măsurile stabilite de inspecția fiscală prin

aceste dispoziții de măsuri, respectiv nu a stornat TVA dedusă în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) prin contul de furnizori, nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și nu a efectuat înregistrarea în Decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândul de regularizări, ceea ce a condus la exercitarea în mod eronat a dreptului de deducere a TVA pentru operațiuni supuse măsurilor de simplificare pentru care se aplică taxarea inversă.

Argumentele societății cu privire la faptul că efectuarea corecțiilor în materie de TVA, respectiv anularea taxei dedusă în sumă de .X. lei și înregistrarea acesteia prin mecanismul taxării inverse ar încălca principiul neutralității fiscale invocat și reiterat în numeroase decizii ale Curții Europene de Justiție, întrucât aplicarea măsurilor dispuse ar conduce la plata de către societate la bugetul de stat a unei taxe pe valoarea adăugată ce a fost deja plătită de .X. SRL către furnizori și virată de aceștia bugetului de stat, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

Faptul că societatea a plătit către furnizori TVA aferentă achizițiilor pentru care trebuia să aplice taxarea inversă, nu are relevanță din perspectiva aplicării măsurilor de simplificare. Operațiunile pentru care se aplică măsurile de simplificare și pentru care societatea are obligația efectuării înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”, conform prevederilor legale, nu poate fi supusă regimului normal de taxare. Legea nu lasă la aprecierea furnizorului sau beneficiarului înscrierea operațiunilor în regimul de taxare inversă sau regim normal de taxare, astfel că aplicarea regimului normal de taxare nu dă dreptul societății la deducerea TVA aferentă achizițiilor respective.

Astfel, întrucât în conformitate cu prevederile art.160¹ Codului fiscal, aplicabile la data efectuării operațiunilor, de aplicarea măsurilor de simplificare sunt responsabili atât furnizorii cât și beneficiarii, societatea contestatoare avea obligația să aplice taxarea inversă și să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată furnizorului.

Mai mult, se reține că prin decizia pronunțată în cauza C-424/12, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul că:

„În cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun lispirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care

îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului”.

Totodată, argumentele societății referitoare la faptul că în ceea ce privește măsurile dispuse, a contestat Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 conform contestației nr..X./29.03.2010, iar prin Decizia de soluționare nr. .X./2010, deși societatea a susținut faptul că nu este de acord cu dispozițiile comunicate de autoritățile fiscale întrucât prin aplicarea acestora s-ar încălca principiul neutralității fiscale, precum și faptul că nu a existat niciun prejudiciu adus bugetului de stat, autoritățile fiscale nu s-au pronunțat cu privire la această dispoziție de măsuri, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum rezultă din contestația la care societatea face referire, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./29.03.2010, anexată în copie la dosarul cauzei, .X. SRL a formulat contestație „împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. .X./04.03.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2010”, contestație prin care a solicitat „anularea actului administrativ fiscal menționat anterior pentru suma totală de .X. lei”.

Prin urmare, se reține că societatea nu a contestat Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2010, ci doar Decizia de impunere nr. .X./04.03.2010 emisă în baza aceluiași raport de inspecție fiscală, astfel că prin Decizia de soluționare nr..X./2010, menționată de societate, contestația acesteia fost soluționată în limitele sesizării, conform prevederilor art.213 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației mai sus menționate.

Mai mult, în situația în care era nemulțumită de soluția pronunțată, societatea avea posibilitatea atacării acesteia în fața instanței judecătorești potrivit prevederilor art.218 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, întrucât documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

10. Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), având în vedere că la pct.2, pct.3, pct.6, pct 7 și pct.9 din prezenta decizie, a fost respinsă ca neîntemeiată, respectiv ca nemotivată, contestația formulată de **.X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 pentru TVA în sumă totală de .X. lei, iar stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, aceasta se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

11. Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) având în vedere că la pct.4, pct.5, și pct.8 din prezenta decizie, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-.X./27.11.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./27.11.2015 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.279 alin.(1), alin.(3), art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.2, pct.11.1 lit.a), lit.b), 11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

4. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de .X. lei lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./27.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a același operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.