



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală



**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

D E C I Z I A nr.4404/31.10.2018
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../06.08.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../06.08.2018, depusă de

Societatea X SRL
CUI RO ...
cu sediul social în ..., jud. Hunedoara,
prin av.BMA cu sediul profesional în ..., jud. Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr.
HDG_REG .../19.07.2018 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr.
HDG_AIF .../19.07.2018.

Prin contestația formulată și depusă societatea X SRL se îndreaptă
împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la
persoane juridice nr. F-HD .../29.05.2018, pentru sumă de ... lei,
reprezentând TVA și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de
inspecție fiscală nr. HDG_AIF .../29.05.2018.

Contestația poartă semnătura și amprenta ștampilei Cabinet de
Avocat BMA, fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare în
original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/20 iulie 2015
privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile
fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în
cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../29.05.2018, emisă
de A.J.F.P. Hunedoara - AIF, respectiv data de 07.06.2017, contestația a
fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/
2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către

petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../29.05.2018.

Prin Dispoziția .../29.05.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit impozite și taxe suplimentare și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispuse următoarele:

“Societatea va depune la organul fiscal teritorial Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare rectificativă. Formular cod 390, prin care va declara corect și complet toate operațiunile intracomunitare inclusiv cele efectuate cu operatorul X GmbH-Germania”

Prin OANAF nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizează că:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ fiscale este prevăzută la art.272 alin.(1), (2) și (6) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ART. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte*

administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Potrivit prevederilor pct.5 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Conform normelor legale mai sus citate, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

În ceea ce privește contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „altor acte administrative fiscale”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția .../29.05.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P Hunedoara.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției .../29.05.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr.F-HD .../29.05.2018, și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. HDG_AIF .../29.05.2018 solicitând admiterea contestației și anularea acestor acte administrative ca fiind emise cu încălcarea, interpretarea și aplicarea greșită a prevederilor legale în materie, susținând următoarele:

Prin actele administrative atacate, s-a stabilit o baza impozabilă suplimentară, aferentă TVA, în sumă de ... lei, și o contribuție suplimentară aferentă acestei baze în sumă totală de ... lei.

Organul fiscal a reținut că s-au efectuat în perioada ianuarie 2013 - decembrie 2017, livrări intracomunitare de bunuri, pentru care nu detinea documente de transport (CMR).

Se arată că pentru facturile care nu sunt însoțite de CMR, cumparatorul a fost de bună-credință și a considerat ca și document de transport factura echipamentelor, în care s-au făcut mențiunile că echipamentele au fost preluate din depozitele petentei de către transportator/delegat și vor fi transportate la sediul firmei cumpărătoare, că majoritatea din firmele cumpărătoare și-au transportat în regie proprie bunurile furnizate, că acestea au fost și recepționate deoarece au fost achitate.

Chiar organul fiscal a constatat ca a depus deconturile lunare de TVA (declarația 300) și că nu a constatat neconcordanțe între TVA deductibil/colectat.

Consideră că a dovedit buna-credință cu privire la furnizarea bunurilor respective, invocând Decizia pronunțată la 27 septembrie 2007 în cazul C 409/04 (Teleos and Other vs Commissioners of Customs and Excise) unde Curtea Europeană de Justiție a statuat asupra preeminentei bunei-credințe a vânzătorului în stabilirea tratamentului fiscal aplicabil unei livrări intracomunitare

Cu toate acestea, organul fiscal reține că dovada plății mărfurilor nu dovedeste transferul fizic al acestora într-un alt stat european, așa cum consideră nejustificată și susținerea potrivit căreia societățile cumpărătoare, în majoritatea cazurilor, și-au preluat bunurile vândute din depozitul său și le-au transportat la destinație prin mijloace proprii, în această situație, fiind aplicabile prevederile art.10, alin.7 din Ordinul 103/2016.

Se mai arată că între autoritățile din statele membre se aplică transferul de informații pe format tipizat, care face referire la "Intra-community transactions" unde, la punctul (B 1-1) se solicită confirmarea primirii bunurilor de către persoana impozabilă din statul membru al beneficiarului/cumparatorului "Please confirm the goods were actually received by your taxable person." sau la punctul (B 1-8) prin care se solicită confirmarea adresei la care au fost livrate bunurile "Please provide me with the addresses to which the goods were delivered", astfel că organul fiscal avea posibilitatea să solicite autorităților fiscale ale țării în care a efectuat

livrarea de bunuri, informații prin care să se ateste confirmarea primirii produselor expediate.

O altă rețineră gresită a organului fiscal este că, verificând un mijloc de transport al bunurilor, acesta nu ar fi putut transporta bunurile vândute, deoarece numai două dintre acestea cântăresc peste 13,5 to, mult peste capacitatea de transport al autovehiculului, indicând factura fiscală nr.../11.02.2013 cu referire la cric auto profesional 1,5 to și presă/pompă hidraulică 12 to, precum și autovehiculul înscris în factură SB-....

Petenta consideră că organul fiscal face confuzie între sarcina pe care o poate ridica un bun vândut și greutatea specifică a bunului respectiv, justificând următoarele:

- din fișa tehnică a produsului indicat de organul fiscal "cric auto profesional - 1,5 to - aluminiu TW", rezultă că greutatea totală a bunului este 13 kg, iar sarcina maximă de ridicare este de 1,5 to (1500 kg)

- din fișa tehnică a produsului indicat de organul fiscal "presă/pompă hidraulică - 12 to TW403225", rezultă că greutatea totală a bunului este 54 kg, iar sarcina maximă este de 12 to.

Organul fiscal stabilește că bunurile livrate către SARLPA, în Franța, conform facturii fiscale nr.../17.05.2013, în valoare totală de ... lei, s-au facturat în lipsa unui cod de TVA valabil al cumpărătorului, fiind majorată baza de impune cu suma de ... lei, cu obligativitatea achitării cotei TVA suplimentar de ... lei.

Petenta arată că s-a întocmit factura proformă la data de 25.04.2013, că a verificat validitatea codului TVA a cumpărătorului, că factura proformă a fost generată electronic prin introducerea datelor cumpărătorului, pentru validare, iar acesta a fost validat. Apoi, a fost transmis și un document oficial de către cumpărător, prin care se atestă că data radierii acesteia este data de 25.03.2014 și nu data de 17.04.2013, așa cum indica organul fiscal.

Se consideră că atâta timp cât la data emiterii facturii proforme, sistemul electronic a validat codul TVA al cumpărătoarei SARL PA Franța, era imposibil ca acesta să fi fost anulat la o dată anterioară, respectiv data de 17.04.2013, așa cum susține organul fiscal.

Chiar dacă nu s-ar retine afirmațiile anterioare, petenta în această situație ne-am fi putut afla în fața unei radieri cu efect retroactiv, situații reglementate de CJUE, prin cele ce urmează:

Directiva 2006/112/CE, prin hotărârea din 6.09.2012, pronunțată cu titlu preliminar în cauza C-273/11, în temeiul dispozițiilor art. 267 TFUE, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că art. 138 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că nu poate fi refuzat vânzătorului dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși a intervenit după livrarea bunului.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, au consemnat următoarele:

În urma inspecției fiscale, a fost modificată baza impozabilă la TVA cu suma de ... lei, fiind stabilită o diferență de TVA în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

A) În urma verificării documentelor financiar contabile, s-a constatat că în perioada verificată ianuarie 2013 - decembrie 2017, societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri în valoare totală de 617.798 lei către clienți intracomunitari din Germania, Ungaria, Belgia, Franta, Bulgaria, Italia, Suedia (cu cod valabil de TVA), conform facturilor întocmite către aceștia, pe care le-a înregistrat la operațiuni scutite de TVA în jurnalele de vânzări, balanțele de verificare și deconturile de TVA, pentru care însă societatea nu deține documentele de transport (CMR) care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Astfel, în timpul inspecției fiscale societatea a luat legătura cu acești clienți intracomunitari și a intrat parțial în posesia documentelor de transport (CMR-uri, stampilate și semnate la rubrica 24 a destinatarului), respectiv pentru livrările intracomunitare în valoare de ... lei.

Pentru livrările intracomunitare în valoare totală de ... lei efectuate către 16 clienți intracomunitari ET MDIS Bulgaria, BTK Ungaria, S 2004 K Ungaria, FA EGS Germania, ADK Ungaria, AS Ungaria, MS SNC D C Italia, A 2005 G Ungaria, S B M Franta, C SNC D Italia, A S K Suedia, B ANT K Ungaria, 3 SQ Franta, M P Grecia, C A Spania, SBO Belgia, societatea nu a putut prezenta documentele de transport (CMR-uri) care să facă dovada că bunurile au fost transportate din România în aceste state membre.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-a luat o nota explicativă administratorului societății cu privire la livrările intracomunitare efectuate către clienții intracomunitari pentru care societatea nu a putut prezenta documentele de transport care să facă dovada că marfa a părăsit teritoriul României și a ajuns pe teritoriul statelor membre.

În răspunsul dat d-nul NP în calitate de director afirmă că pentru facturile care nu sunt însoțite de CMR, cumpărătorul a fost de bună credință și a considerat ca și document de transport factura echipamentelor, în care s-au făcut mențiunea că echipamentele au fost preluate din depozitul X SRL Deva de către transportator/delegat și vor fi transportate la sediul firmei cumpărătoare, completând atât denumirea și adresa firmei din țara intracomunitară cât și datele delegatului în câmpul special din factura unde a și semnat. Tot în răspunsul la nota explicativă acesta a atasat copii de pe buletinele delegațiilor pentru 6 livrări intracomunitare.

Urmare a celor afirmate mai sus, a fost analizată modalitatea de decontare a acestor facturi de către clienții intracomunitari constatându-se următoarele:

- 3 facturi de livrări intracomunitare au fost încasate în numerar cu chitanta, atât în euro cât și în lei: ADK Ungaria, S 2004 K Ungaria, A 2005 G Ungaria;

- 4 facturi de livrări intracomunitare au fost încasate prin banca în lei: A S Ungaria, A S K Suedia, 3 SQ Franta, S B O Belgia;

- 9 facturi au fost încasate prin bancă în euro : ET M D S Bulgaria, B TK Ungaria, FA E G S Germania, M S SNC C Italia, S B T MFranta, CSNC CS Italia, B ANT K T Ungaria, MP Grecia, C A Spania.

Cât privește dovada plății acestor mărfuri, aceasta nu dovedește transferul fizic al mărfurilor pe teritoriul altui stat membru UE, ci doar transferul dreptului de a dispune în beneficiul cumpărătorului, care poate opera la un alt moment decât cel al recepției mărfurilor la destinație.

De asemenea, în ceea ce privește copiile de pe buletinele celor 6 delegați (care sunt persoane cu cetățenie română) înscrise într-adevăr ai pe facturi la delegați, cu mijloc de transport atașat, acestea nu constituie dovezi clare și exacte care să conducă la concluzia că mărfurile au părăsit efectiv teritoriul României și au fost transportate în alt stat membru.

Deoarece livrările intracomunitare în sumă de ... lei facturate către 16 clienți intracomunitari nu sunt justificate de către societate cu documentele considerate obligatorii care să facă dovada transferului fizic al bunurilor pe teritoriul unui alt stat membru (scrisorile de trasura CMR), acestea sunt considerate livrări de bunuri conform art. 128 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art.270 alin.1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, operațiuni impozabile în România pentru care societatea datorează tva în sumă totală de ... lei, conform art. 134 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art.280 alin.1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (... lei x 24% = ... lei; ... lei x 20% = ... lei; ... x 20% = 7.210 lei)

B) În urma verificării documentelor financiar contabile, s-a constatat că în perioada verificată societatea a efectuat o livrare intracomunitară de bunuri conform facturii nr.../17.05.2013 în valoare de ... lei (... euro) către clientul intracomunitar SARL PA din Franta, cod TVA FR..., pe care a înregistrat-o la operațiuni scutite de TVA în jurnalul de vânzări, balanța de verificare și decontul de TV aferente lunii mai 2013.

Deoarece pentru această livrare intracomunitară societatea nu deținea documentul de transport, în timpul controlului aceasta a luat legătura cu acest client intracomunitar și a intrat în posesia documentului de transport (CMR, semnat de primire la rubrica 24 a destinatarului) document justificativ obligatoriu care face dovada transferului fizic al bunurilor pe teritoriul unui alt stat membru.

Organele de inspecție fiscală au solicitat Serviciului Fiscal de Informații din cadrul AJFP Hunedoara, informații primite prin sistemul VIES referitoare la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorilor intracomunitari cu care societatea a avut relații comerciale.

În urma Răspunsului primit, înregistrat sub nr.../30.03.2018, reiese faptul ca, codul de TVA FRD... al operatorului intracomunitar SARL PA din Franta nu era valabil la data întocmirii facturii (17.05.2013), deoarece acesta a fost valabil în perioada 01.07.2009-17.04.2013.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-a luat o notă explicativă administratorului societății prin care a fost întrebat dacă la data întocmirii facturii către SARLPA din Franta stia ca acesta nu mai deține cod valabil de TVA și dacă deține alte documente care să confirme valabilitatea codului de TVA al clientului SARLPA.

În răspunsul dat d-nul NP în calitate de director afirmă următoarele: Firma SARLPA din Franta în data de 25.04.2013, data la care s-a emis factura proformă, numărul de TVA intracomunitar era valid. De asemenea la introducerea în contabilitate, pentru validare, a datelor firmei SARLPA, de către contabil, numărul de TVA intracomunitar era valid, programul de contabilitate nepermitând introducerea facturii respective dacă numărul de TVA intracomunitar era invalid. Plata facturii s-a efectuat prin virament bancar, din Franta, din contul firmei SARLPA. Anexează documentul trimis de către firma SARLPA din care reiese data înființării și data radierii firmei, clientul menționând că în Franta o firmă plătitoare de TVA cu forma juridică SARL (Societe a responsabilite limitee) nu poate opta în a nu mai fi plătitoare de TVA pe durata funcționării firmei."

În urma analizării documentului trimis de către firma SARLPA în limba franceză, s-a constatat ca acesta conține informații despre societatea PA cu cod (fără FR08 în fața codului) cu privire la sediu social, obiectul de activitate, data înființării 29.06.2009 și data radierii 25.03.2014, fără a se face referire la valabilitatea codului de TVA.

Deoarece la data întocmirii facturii (17.05.2013) precum și la data întocmirii facturii profonne (25.04.2013) către clientul intracomunitar SARLPA (17.05.2013) aceasta nu mai avea cod valabil de TVA (acesta fiind valabil până la data de 17.04.2013), condiție obligatorie pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrarea de bunuri intracomunitară prevăzută la art.143, alin.2 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art.294, alin.2 lit.a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, livrarea de bunuri în sumă de ... lei reprezintă operațiuni impozabile în România conform art.128 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care societatea datorează TVA în sumă de ... lei conform art.134 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI RO ... cu sediul social în ...jud. Hunedoara, formulează și depune contestația prin av.BMA cu sediul profesional în ... jud. Hunedoara.

Cu ocazia inspecției fiscale desfășurate în perioada 27.02.2018 - 23.05.2018 la Societatea X SRL au fost stabilite în sarcina petentei următoarele obligații de plată suplimentare, datorate bugetului general consolidat al statului:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, petenta solicita anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../29.05.2018, și vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar.

În fapt, în perioada ianuarie 2013 - decembrie 2017, societatea a întocmit facturi de livrări intracomunitare de bunuri către 16 clienți intracomunitari, pentru care nu a putut prezenta documentele de transport (CMR-uri) care să facă dovada că bunurile au fost transportate din România în aceste state membre, condiție obligatorie pentru scutirea de taxă a livrărilor intracomunitare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă totală de ... lei.

De asemenea, societatea petentă a efectuat în perioada verificată o livrare intracomunitară de bunuri conform facturii nr..../17.05.2013, în valoare de ... lei (... euro), către clientul intracomunitar PA SARL din Franța, cod TVA FR..., pe care a înregistrat-o la operațiuni scutite de TVA, în condițiile în care beneficiarul acestor livrări din Franța, stat membru, la data operațiunilor nu a deținut un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statul membru, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă totală de ... lei.

În acest sens, prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de control au constatat următoarele aspecte:

Prin Nota explicativă solicitată, în legătură cu livrările intracomunitare pentru care nu a putut prezenta documentele de transport, d-nul Nuțu Panfil în calitate de director, afirmă faptul că pentru facturile care nu sunt însoțite de CMR, cumparatorul a fost de bună-credință și a considerat ca și document de transport factura echipamentelor, în care s-au făcut mențiunile că echipamentele au fost preluate din depozitele sale de către transportator/delegat și vor fi transportate la sediul firmei cumpărătoare, că majoritatea firmelor cumpărătoare și-au transportat în regie proprie bunurile furnizate de petentă, că acestea au fost și recepționate deoarece au fost achitate.

Referitor la livrarea către clientul intracomunitar PA SARL din Franța, în timpul controlului societatea petentă a luat legătura cu acest client intracomunitar și a intrat în posesia documentului de transport (CMR, semnat de primire la rubrica 24 a destinatarului) document justificativ obligatoriu care face dovada transferului fizic al bunurilor pe teritoriul unui alt stat membru.

Organele de inspecție fiscală au solicitat Serviciului Fiscal de Informații din cadrul AJFP Hunedoara, informații primite prin sistemul VIES referitoare la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de

TVA a operatorilor intracomunitari cu care societatea a avut relații comerciale.

În urma Raspunsului primit, înregistrat sub nr..../30.03.2018, reiese faptul că codul de TVA FR... al operatorului intracomunitar SARLPA din Franța este valabil în perioada 01.07.2009 - 17.04.2013.

Referitor la acest aspect reprezentantul societății petente susține că a întocmit factura proforma la data de 25.04.2013, a verificat validitatea codului TVA a cumparatorului, factura proformă a fost generată electronic prin introducerea datelor cumpărătorului pentru validare, iar acesta a fost validat, prezentând organelor de inspecție fiscală un document trimis de către firma SARLPA din care reiese data înființării și data radierii firmei, cu precizarea că clientul intracomunitar l-a informat că în Franța o firmă plătitoare de TVA cu forma juridica SARL (Societe a responsabilite limitee) nu poate opta în a nu mai fi platitoare de TVA pe durata functionarii sale.

Analizând documentul trimis de către firma SARLPA - în limba franceză, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta conține informații despre societatea PA SARL cod ...(fără FR08 în fața codului), cu privire la sediu social, obiect de activitate, având înscrisă data înființării 29.06.2009 și data radierii 25.03.2014, și fără a se face referire la valabilitatea codului de TVA.

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 până la data de 31.12.2015:

„(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.”

Începând cu anul 2016, art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal la alin. (9) precizează:

“(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. 294 același act normativ:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

(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.

Potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.10

(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.143, alin.(2) lit.a din Codul fiscal, cu exceptiile de la pct.1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevazute la art.155, alin.5 din Cadul fiscal, 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.”

Art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

“f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Justificarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reglementată de prevederile OMFP nr.103/2016 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de tva pentru operațiunile prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) - i), art.294, alin.2 și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Cadul fiscal, arată că:

“ART.10

(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.294, alin.(2) lit.a din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) factura care trebuie sa 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.

(7) Prin documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din Romania în alt stat membru de către furnizor, de catre beneficiar sau de catre o persoană care acționează în numele unuia dintre acestia, în funcție de tipul transportului, cum ar fi, fără a se limita la acestea, documentele de transport, în cazul în care exista un contract de transport între părți sau alte documente care atesta transportul bunurilor, în cazul în care nu exista un contract de transport între parti, cum ar fi situatia în care furnizorul sau beneficiarul asigura transportul bunurilor cu mijloace proprii de transport.”

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, respective contract/comandă de vânzare/ cumpărare, documente de asigurare.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, învederăm prevederile art. 9 din Decretul nr.451/1972, potrivit cărora: *“scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator și respectiv, ulterior de către client ”*

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate:

- factura care conține toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, printre care, în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

- documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodată, având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, învederăm prevederile art.1 alin.(2), alin.(4) și alin.(6) din Ordinul 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, potrivit cărora:

„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

[...]

(4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

[...]

(6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.”

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată se rețin prevederile art.151² alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează că:

“(3) Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (4) și (6), dacă factura

prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1):

[...]

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că furnizorul este ținut răspunzător pentru plata taxei, dacă factura prevăzută la art.155 alin. (5) cuprinde date incorecte în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, în ceea ce privește dovezile prezentate de petentă, respectiv facturile de livrare, fotocopiile de pe cărțile de identitate a unui număr de 6 delegați (persoane cu cetățenie română) al căror nume se regăsesc înscrise pe facturile de livrare la rubrica date privind expediția cu precizarea mijlocului de transport și dovada plății acestor mărfuri invocată de petentă, nu pot fi considerate înregistrări de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să justifice pretenția petentei de a beneficia de facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată reglementată de art. 143 alin. 2 lit. a) din Codul Fiscal, în condițiile în care norma legală ce reglementează această facilitate prevede ca cerință cumulativă pentru acordarea acesteia, două înregistrări:

- factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat 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.

Prin neprezentarea documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv pentru transportul rutier scrisoarea de trăsură CMR, nefiind îndeplinită de către petentă cerința cumulativ obligatorie reglementată de norma legală, citată; societatea petenta avea posibilitatea prezentării ca documente suplimentare a oricaror înregistrări care să confirme faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul României, ca stat membru, cu destinație în alt stat membru, dar acestea nu înlătură și nici nu înlocuiesc documentele de transport, ca documente justificative obligatorii și cumulative.

În același sens sa pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia civilă nr. 1513/2011, definitivă.

În aceste condiții, așa cum rezultă și din conținutul art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 și ulterior prin OMFP nr.103/2016, 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, iar furnizorul să facă dovada atât a faptului că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare, cât și a faptului că acestea au ajuns în alt stat membru.

Conform Hotărârii de Justiție Europene (Camera a treia) din 27 septembrie 2007 în cauza C-409/04:

"Pentru motivele prezentate în hotărâre, Curtea de Justiție a CE declară:

*Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directiva 7713881CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 20001'65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când **furnizorul dovedește ca 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.**”*

Reținerea greșită a organului fiscal cu privire la faptul că urmare a verificării unui mijloc de transport al bunurilor, acesta nu ar fi putut transporta bunurile, deoarece numai două dintre acestea cântăresc peste 13.5 to, mult peste capacitatea de transport a autovehiculului, indicând factura nr. .../11.02.2013, precum și autovehiculul înscris în factură SB-09-XJL, nu este de natură să modifice situația de fapt fiscală sau să conducă la o concluzie diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală, acestea facând doar o confuzie între sarcina pe care o pot ridica bunurile respective și greutatea acestora.

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței CEJ în cauza C-409/04, concluzionând faptul că nu este permis ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună credință și a prezentat probe care justificau la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, se reține că în cazul TELEOS, Curtea Europeană de Justiție a considerat că *Teleos și ceilalți nu sunt responsabili la plata TVA pentru bunurile livrate deoarece aceștia au acționat cu bună-credință și că nu au participat la o fraudă fiscală, având în vedere că aceștia au luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea lor pentru a se asigura că livrările pe care le efectuau nu îi implică în vreo fraudă fiscală, însă, în cazul în speță, spre deosebire de cazul Teleos, societatea Twin Bucsh SRL a fost sancționată cu refuzarea*

acordării scutirii de TVA aferentă livrării intracomunitare tocmai pentru faptul că nu a făcut dovada că a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa, ce se impuneau din punct de vedere fiscal, pentru a se asigura că livrările pe care le efectua nu o pot implica în vreo fraudă fiscală, respectiv pentru a se asigura că bunurile au părăsit teritoriul României;

Invederam că, prin Decizia în cazul C-409/04 Teleos și alții versus Commissioners of Customs & Excise din regatul Unit, Curtea Europeană de Justiție a statuat 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.**”

Referitor la argumentele petentei, care invocă în apărarea sa, hotărârea din 6.09.2012, pronunțată cu titlu preliminar în cauza C-273/11 în cazul de față aceasta nu poate fi aplicată, deoarece încă de la data întocmirii facturii proforme, respectiv 25.04.2013, SARL PA Franta nu mai avea cod valabil de TVA (data sfârșit valabilitate fiind 17.04.2013), informație pe care SC X SRL avea obligația s-o cunoască prin consultarea programului VIES, deoarece aceasta reprezintă conform legii condiție obligatorie pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrarea de bunuri intracomunitară.

Deși petenta afirmă ca la data întocmirii facturii proforma a verificat valabilitatea codului de TVA și că acesta era valabil, aceasta nu poate fi reținută în solutionarea favorabilă a contestației, întrucât avea posibilitatea prezentării acestui document care să certifice valabilitatea codului de TVA.

În concluzie, petenta nu depune suplimentar acte/documente justificative, inclusiv documente ce ar putea avea funcțiuni similare documentelor de transport care să facă dovada transportului efectiv al mărfurilor pe teritoriul altor state membre ale UE și care să constituie elemente/motive justificate, de natură să modifice constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../29.05.2018, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr.../29.05.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- *constatarea necompetenței materiale* a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 65/29.05.2018 încheiată de către A.J.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în legătură cu acest capăt de cerere A.J.F.P. Hunedoara urmând a soluționa contestația petentei în condițiile legii.

- prezenta decizie se comunică la:

- Av. B.M..A;

- AJFP Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,