

DECIZIA nr.58/27.01.2022
privind reluarea procedurii de soluționare
a contestației formulate de **societatea X SRL**
reînregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../24.12.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Structura de Inspecție Fiscală cu adresa nr...../24.12.2021 înregistrată sub nr...../24.12.2021, cu privire la Sentința civilă nr...../10.04.2018 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr...../2016, definitivă, prin care a obligat Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București să soluționeze pe fond contestația administrativă formulată de **societatea X SRL**, cu domiciliul fiscal în București, sector 6, str. nr....., et...., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cu privire la suma de lei.

Prin Decizia nr...../14.06.2016 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 2, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de societatea **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, comunicate sub semnătură în data de 04.02.2016, pentru suma totală de lei, reprezentând :

- lei TVA
- lei accesorii aferente TVA,

soluționarea contestației urmând a fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii.

Societatea X SRL a atacat Decizia nr...../14.06.2016 emisă de D.G.R.F.P. București, iar Curtea de Apel București - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, prin Sentința civilă nr...../10.04.2018 pronunțată în Dosarul nr...../2016, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta X SRL, a anulat Decizia nr...../14.06.2016 emisă de D.G.R.F.P. București și a obligat pârâta la soluționarea contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată și accesoriiile aferente, în cuantum total de lei.

D.G.R.F.P. București a formulat recurs împotriva Sentinței civile nr...../10.04.2018 emisă de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, iar Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a soluționat definitiv Dosarul nr...../2016 în sensul că a emis Hotărârea nr...../18.11.2021 prin care a respins recursurile declarate de recurentele pârâte D.G.A.M.C. și D.G.R.F.P. București împotriva Sentinței civile nr...../10.04.2018, ca nefondate.

Având în vedere soluția dispusă de Înalta Curte de Casație și Justiție, definitivă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București va proceda la reluarea procedurii de soluționare pe fond a contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr...../03.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriiile aferente.

În vederea soluționării contestației, prin e-mail-ul din data de 29.12.2021 și adresa nr...../30.12.2021 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a solicitat organelor fiscale din cadrul D.G.A.M.C. și Parchetului de pe lângă Tribunalul București să comunice dacă s-a pronunțat o soluție definitivă și executorie în ceea ce privește sesizarea penală nr...../25.02.2016.

Prin e-mail-ul din data de 10.01.2022 înregistrat la D.G.R.F.P. București sub nr...../10.01.2022 a fost transmisă Ordonanța din data de 28.06.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul București în dosarul nr...../2016 prin care se precizează că s-a dispus clasarea cauzei cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, întrucât probele administrate în cauză nu au confirmat existența faptei.

I. Prin contestația, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr...../11.02.2016 completată prin adresa nr...../25.03.2016 și adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr./02.06.2016, formulată împotriva deciziei de impunere nr...../ 03.02.2016 și a raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei reprezentând TVA și accesorii aferente, societatea X SRL aduce următoarele argumente:

1. Referitor la motivul de fapt, temeiul de drept și dovezile privind TVA și accesorii aferente în sumă totală de lei.

În perioada 2010-2012, între X SRL și SARL A din Franța au fost derulate relații de afaceri care au generat o cifră de afaceri în valoare totală de euro - valoare înregistrată în contabilitatea societății, 138 facturi și livrările aferente pentru bucăți articole de îmbrăcăminte, declarate prin declarațiile fiscale 300 și 390, reprezintă în fapt prestări servicii (manoperă) specifice activității de lohn, care inițial s-au derulat în baza contractului nr...../15.02.2010 în valoare de euro pentru bucăți livrate în perioada 15.02.2010 - 15.02.2011, în condițiile CIP Paris, contract supus regulilor internaționale INCOTERMS.

Referitor la transportul mărfurilor, A a preluat în sarcina ei transportul, ceea ce a condus la modificarea condiției de livrare din CIP Paris în Ex Works, fapt demonstrat de întocmirea facturilor de către transportatori direct către A.

După finalizarea contractului, părțile au convenit să continue colaborarea pe bază de comandă fermă (contract în formă simplificată) urmată de executare până în 2012, practică utilizată în domeniul industriei textile.

În raportul de inspecție fiscală aceste relații comerciale sunt prezentate complet eronat, precizându-se că operațiunile s-au derulat în baza contractului nr...../15.02.2010, aspect contrazis de diferența între valoarea contractului și cifra de afaceri totală realizată cu acest client.

Pe parcursul inspecției fiscale X SRL a pus la dispoziție documentele aferente serviciilor prestate, respectiv: facturi, comenzi ferme, CMR-uri, nefiind vorba de livrări intracomunitare de bunuri, cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală, ci fiind vorba de prestări de servicii (de prelucrare), aspect probat cu documente și pentru care este aplicabil art.133 alin.(2) din vechiul Cod fiscal.

În urma solicitării CMR-urilor pentru un număr de 39 de facturi în valoare totală de lei, pentru care inspecția fiscală a observat că nu erau completate la rubrica 24 "recepția mărfii", A a returnat un număr de 39 CMR-uri, în copie, având aplicată ștampila societății la rubrica 24 "recepția mărfii", documente puse la dispoziția echipei de control.

Deși X SRL nu trebuia să păstreze CMR-urile, în original, nefiind parte din contractul de transport prin adresa nr...../15.01.2016, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr...../15.01.2016,

a solicitat: prelungirea termenului pus la dispoziție pentru prezentarea CMR-urilor în original; efectuarea de verificări suplimentare cu autoritatea competentă din Franța; dispunerea de verificări încrucișate la societățile care au efectuat transportul; suspendarea inspecției fiscale.

Prin adresa din 27.01.2016, D.G.A.M.C. a refuzat fără justificare solicitarea X SRL, dovedind că nu intenționează să stabilească starea de fapt fiscală (reală) și/sau realitatea operațiunilor economice derulate.

În urma demersurilor efectuate, X SRL a obținut de la transportatori un număr de 32 CMR-uri, parte din ele în original, parte din ele cu mențiunea “conform cu originalul”, cu semnătura și ștampila transportatorului și un număr de 7 CMR-uri de la A în vederea reconstituirii documentelor. Parte din aceste CMR-uri au fost transmise inspecției fiscale până la data de 25.01.2016, deci anterior emiterii raportului de inspecție fiscală.

În plus, inspecția fiscală nu a constatat neconcordanțe între livrările și achizițiile intracomunitare, iar existența codului valid de TVA al clientului din Franța dovedește că bunurile au părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare, conform precizărilor din Decizia CEJ din 27 septembrie 2009 în cauza C-409/04 Teleos și alții.

De asemenea, X SRL precizează că nu are și nu a avut cunoștință vreodată de existența unei posibile fraude în legătură cu tranzacțiile, fapt demonstrat de demersurile susținute de societate în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, de faptul că bunurile pentru care a prestat servicii de manoperă la cererea clientului au fost livrate brandurilor internaționale (.....,) și de plățile efectuate.

Abordarea organelor de inspecție fiscală încalcă principiile fundamentale de drept comunitar, invocate de jurisprudența CJUE, respectiv principiul neutralității TVA, proporționalității și securității juridice.

Temeiul de drept invocat: O.M.E.F. nr.2421/2007; art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; Decizia CEJ din 27 septembrie 2009 în cauza C-409/04 Teleos și alții.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../02.06.2016 societatea contestatoare depune în susținerea contestației, cu titlu de exemplificare, o parte din documentația în legătură cu relația comercială derulată cu A care demonstrează că facturile emise reprezintă c/val. serviciilor prestate și nu livrări de bunuri.

2. Referitor la motivul de fapt, temeiul de drept și dovezile privind TVA și accesoriile aferente în sumă totală de lei.

În anul 2011, X SRL a solicitat societății B SRL, proprietarul clădirii în care își desfășura activitatea de producție, să construiască pentru uzul său o hală cu destinația depozit pentru materii prime. Pentru finalizarea investiției, B SRL a contractat un credit bancar și a construit depozitul/hala în proporție de aproximativ 90%.

X SRL a cumpărat depozitul în stadiul în care se afla și a preluat creditul bancar contractat de B SRL.

În data de 21.05.2012, X SRL a încheiat antecontractul de vânzare-cumpărare cu societatea C SRL privind vânzarea construcției provizorii (construcție nefinalizată și nerecepționată), promitentul-cumpărător având obligația “*să efectueze toate operațiunile de demontare, de încărcare și de transport pe cheltuiala proprie*”.

Concomitent cu încheierea antecontractului de vânzare-cumpărare, societatea X SRL a încheiat contractul de custodie cu societatea D SRL pentru depozitarea și conservarea elementelor componente ale construcției. Conform acestui contract, custodele avea obligația “*să preia bunurile, să reclame diferențele cantitative și calitative la recepția bunurilor, să se îngrijească de bunurile preluate în custodie ca un bun proprietar, să elibereze bunurile la solicitarea proprietarului, să despăgubească proprietarul pentru eventualele lipsuri cantitative sau calitative*”.

Prin urmare, X SRL nu a fost implicat fizic în operațiunile de demontare, încărcare, transport, depozitare și conservare ale elementelor constitutive din care era compusă hala/depozitul.

De asemenea, societatea susține că în cele 2 draft-uri ale Raportului de inspecție fiscală, din 18.01.2016 și 21.01.2016, echipa de inspecție fiscală a invocat ca temei de drept art.128 alin.(1) și alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar în Raportul de inspecție fiscală din data de 03.02.2016 nu mai este invocat ca temei de drept art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003.

Mai mult, societatea X SRL susține că vânzarea elementelor componente ale construcției s-a finalizat ulterior inspecției fiscale, în regim de taxare, către societatea E SRL cu factura nr...../15.03.2016 având o valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

Temeiul de drept invocat: art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; pct.45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.145 Cod fiscal; Hotărârile CJUE în cauzele C-268/83 Rompelman și C-110/94 Inzo.

Pe cale de consecință, X SRL nu datorează debitul și accesoriile în valoare totală de lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au efectuat inspecția fiscală pentru TVA la societatea X SRL pentru perioada 01.02.2010 - 31.12.2014, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă totală de lei, din care societatea contestă suma de lei (TVA în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei).

Obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de lei se compun din:

- **TVA colectată** suplimentar în sumă de lei aferentă unui număr de 39 de facturi emise către societatea A pentru care societatea nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit în mod faptic teritoriul României astfel încât să poată beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și O.M.E.F. nr.2421/2007;

- **TVA neadmisă la deducere** în sumă de lei aferentă achiziției efectuate de la societatea B SRL, întrucât nu poate face dovada existenței în gestiunea proprie sau în custodie a tuturor elementelor rezultate din dezmembrarea imobilizării achiziționate conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are ca principal obiect de activitate “Fabricarea altor obiecte de îmbrăcăminte (exclusiv lenjeria de corp)” - cod CAEN 1413.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. a stabilit, în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016, pentru perioada 01.02.2010-31.12.2014, obligații fiscale de plată reprezentând TVA în sumă totală de lei, din care societatea contestă suma de lei, astfel:

- taxa pe valoarea adăugată
- accesorii aferente

..... lei;
..... lei.

3.1. Referitor la relația contractuală dintre societatea X SRL și A din Franța

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la aplicarea scutirii de TVA de către persoana impozabilă contestatoare din România pentru livrările efectuate către un beneficiar din Franța, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu se poate stabili situația de fapt cu privire la regimul fiscal aplicabil acestor operațiuni.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă lei pentru livrările efectuate de societatea X SRL către A din Franța în perioada septembrie 2010 - octombrie 2012 deoarece societatea nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit în mod faptic teritoriul României astfel încât să poată beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a prezentat scrisori de transport (CMR-uri) completate cu toate datele cerute de prevederile art.6 alin.(1) lit.d) și lit.e) din Decretul nr.451/1972 și nici registrul de poartă în care se consemnează toate intrările și ieșirile mijloacelor de transport în și din incinta unității, acte adiționale la contractul nr...../15.02.2010 care să reflecte modificarea prevederii din contract privind transportul din sarcina vânzătorului în sarcina cumpărătorului.

Prin contestația formulată societatea X SRL susține că facturile emise către A din Franța reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii (de prelucrare), nicidecum livrări de bunuri așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât materialele prelucrate de societate nu au fost achiziționate de societate, ci de A, fiind în proprietatea acesteia pe tot parcursul ciclului de prelucrare.

În drept, potrivit art.128 și art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 128 Livrarea de bunuri

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

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”.

“Art.143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(...)

(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, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare în care bunurile sunt transportate fizic din România în alt stat membru

UE și este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă beneficiarul livrării îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentația necesară pentru justificarea îndeplinirii condițiilor de ordin material pentru acordarea scutirii fiind stabilită prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale mai sus citate, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.E.F. nr.2421/2007, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art.1 (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 1441 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(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 (...).”

“Art.10 (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: **factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsură CMR pentru**

transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval etc. și, **după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.**

Totodată, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea X SRL, în calitate de vânzător, a încheiat cu A din Franța, în calitate de cumpărător, contractul nr...../15.02.2010 având ca obiect **producția de haine pentru femei cu accesorii și țesături de la cumpărător**, pentru o cantitate de aproximativ de bucăți. Valoarea totală a contractului este de aproximativ euro, prețul fiind stabilit în condiție CIP Paris și cuprinzând și manopera.

Organele de inspecție fiscală au reținut în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 care a stat la baza deciziei de impunere contestată că, în perioada 20.09.2010 - 04.10.2012, societatea X SRL a emis către firma A din Franța facturi de livrare în sumă totală de lei pentru care a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de 39 facturi emise către clientul extern A societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României. Conform datelor înscrise în CMR-uri transportul a fost efectuat de către diverse societăți comerciale.

Urmare adreselor nr...../02.12.2015 și nr..../15.12.2015, prin care organele de inspecție fiscală au solicitat documente privind justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate către A prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Codul fiscal, în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii, aprobate prin O.M.E.F. nr.2421/2007, societatea a prezentat facturi și CMR-uri, constatându-se următoarele deficiențe:

- prin adresa din data de 21.12.2015 au fost prezentate CMR-uri care au înscrisă la rubrica „Destinatar” mențiunea „.....,,,, Franța”, fără a avea inserată nicio mențiune la rubrica „locul descărcării”, respectiv denumirea beneficiarului mărfii, adresa sediului social, adresa locului de descărcare a produselor (localitate, stradă, număr etc.);

- prin adresa din data de 11.01.2016 au fost prezentate alte CMR-uri, în fotocopie, care au aplicată la rubrica 24 „Recepția mărfii” ștampila societății A, deși în contract este stipulat ca loc de livrare,,,, Franța,

nefiind prezentate CMR-uri care să confirme în original sau în fotocopie semnătura, ștampila și data unde a fost recepționată marfa;

- din analiza CMR-urilor atașate la punctul de vedere nr...../21.01.2016 și a celor transmise cu adresele nr...../21.01.2016 și nr...../25.01.2016 rezultă că nu au fost respectate prevederile art.6 alin.(1) lit.d) și lit.e) și pct.3 din Decretul nr.451/1972 cu privire la menționarea datelor și informațiilor referitoare la denumirea beneficiarului mărfii, adresa sediului social, adresa locului de descărcare a produselor (localitate, stradă, număr etc.) și faptul că mărfurile au fost descărcate pe teritoriul Franței și nicio altă indicație utilă care să reprezinte probă a contractului de transport neavând înscrisă condiția de livrare pe CMR;

- nu a fost prezentat registrul de poartă în care să fie consemnate toate intrările și ieșirile în și din incinta unității a mijloacelor de transport cu numerele de înmatriculare înscrise pe CMR-uri și nici acte adiționale la contractul nr...../15.02.2010 referitoare la modificarea prevederilor din contract privind transportul;

- din conținutul notei explicative a directorului economic din data de 12.01.2016 rezultă că marfa pleacă de la X SRL către client însoțită de factură și CMR, semnat de societate și de transportator, iar după descărcarea mărfii la destinație societatea trebuia să primească un alt exemplar de CMR, cu ștampila de recepție a mărfii „*lucru care nu s-a întamplat întotdeauna*”.

Față de aspectele constatate, echipa de inspecție fiscală a stabilit că pentru livrările efectuate către societatea A în perioada 20.09.2010-04.10.2012, societatea X SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA, prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât nu poate face dovada că mărfurile au părăsit în mod faptic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa, pentru a se asigura că operațiunile comerciale efectuate către A nu o determină să participe la o fraudă.

Relevantă în susținerea cauzei este și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-409/04 Teleos și alții versus Commissioners of Customs & Excise din Regatul Unit, din conținutul căreia reținem următoarele:

În cazul invocat, Teleos și alții au vândut bunuri unei societăți spaniole denumită TT, prin contractul încheiat furnizorii fiind obligați să pună bunurile la dispoziția TT conform clauzei Incoterms 2000 “franco uzină” într-un antrepozit situat în Regatul Unit, această din urmă societate fiind responsabilă de continuarea transportului către statul membru convenit. Pentru fiecare tranzacție, Teleos și alții primeau la câteva zile după vânzare, exemplarul original timbrat și semnat al unei scrisori de trăsură CMR. Chiar dacă la început autoritatea competentă în Regatul Unit în materie de percepere a taxei pe valoarea adăugată (Commissioners) a acceptat aceste documente ca dovadă a livrării intracomunitare a bunurilor, astfel încât livrările respective au fost scutite de TVA, ulterior a descoperit că, în anumite cazuri, bunurile nu părăsiseră niciodată teritoriul Regatului Unit, și în consecință au hotărât recuperarea TVA aferentă livrărilor scutite anterior de taxă.

Prin decizia în cazul C-409/04, C.E.J. 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 fizic teritoriul statului membru de livrare. (...)

Ulterior inspecției fiscale, prin motivele invocate în cuprinsul contestației formulată și completată cu adresa nr...../25.03.2016 și nr...../02.06.2016 societatea X SRL precizează că facturile emise către A din Franța reprezintă contravaloarea serviciilor prestate (manoperă) specifice activității de lohn și nicidecum livrări de bunuri, materialele prelucrate nefiind achiziționate de societate, ci de A fiind în proprietatea acesteia din urmă pe tot parcursul ciclului de prelucrare.

Societatea contestatară susține că aspectele invocate pot fi probate cu următoarele documente:

- Registrul bunurilor primite în care sunt consemnate materialele/șesăturile primite;
- Bonurile de livrare, fără valoare comercială, întocmite de A către societatea X SRL;
- Facturile externe întocmite de diverși furnizori externi către A care indică la locul livrării adresa societății X SRL.

Prin urmare, societatea contestatară consideră că fiind vorba de servicii de prelucrare

prestate către un client extern (A din Franța) sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroro locul prestării este locul unde beneficiarul serviciilor își are stabilit sediul activității economice, singura condiție care trebuie îndeplinită fiind furnizarea de către beneficiar a unui cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statul membru în care acesta este stabilit.

Din cele anterior prezentate, organul de soluționare a contestației reține că pentru stabilirea regimului TVA aplicabil livrărilor efectuate de X SRL din România către A din Franța prezintă relevanță în primul rând natura tranzacțiilor derulate între cele două societăți.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală nu au solicitat societății nicio minimă explicație cu privire la natura tranzacțiilor realizate cu A din Franța, prin solicitările de informații nr...../02.12.2015 și nr...../12.01.2016 încadrând operațiunile societății X SRL ca livrări intracomunitare de bunuri și solicitând prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de TVA.

Astfel, în timp ce organele de inspecție fiscală susțin în Referatul cauzei că pentru livrările efectuate către societatea A în perioada 20.09.2010-04.10.2012, societatea X SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA, prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât nu poate face dovada că mărfurile au părăsit în mod faptic teritoriul României, societatea contestatoare susține că operațiunile în cauză reprezintă de fapt servicii de prelucrare prestate către un client extern astfel încât îi sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroro locul prestării este locul unde beneficiarul serviciilor își are stabilit sediul activității economice.

Cu privire la motivele și documentele prezentate de societate prin contestația formulată referitor la încadrarea tranzacțiilor din punctul de vedere al TVA, organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare își mențin punctul de vedere formulat în raportul de inspecție fiscală, respectiv anulează scutirea dreptului de deducere și colectează TVA pentru operațiunile derulate de societate considerându-le livrări interne întrucât societatea contestatoare nu a făcut dovada că mărfurile au părăsit în mod faptic teritoriul României.

Se reține că art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

”Art.94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție

fiscală va proceda la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor ori împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;(...)

Conform prevederilor art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.106 alin.(1) din același act normativ **”Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.**

De asemenea, potrivit art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 7 Rolul activ

(...)

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Astfel, în speță se reține că situația de fapt a fost cercetată și documentată incomplet de către organele de inspecție fiscală, acestea neefectuând propriile demersuri pentru a clarifica natura tranzacțiilor dintre societatea X SRL și societatea A din Franța, mai ales după ce societatea a prezentat în punctul de vedere formulat la raportul de inspecție fiscală și în susținerea contestației informații și documente care atestă că facturile emise către furnizorul extern reprezintă de fapt prestări de servicii (manoperă) și nu livrări de bunuri, documente față de care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, nemotivând în niciun fel lipsa relevanței acestora.

Făță de situația anterior prezentată rezultă că din constatările organelor de inspecție fiscală inserate în raportul de inspecție fiscală nr...../03.02.2016, din documentele și motivațiile aduse de societatea X SRL în sprijinul contestației și din punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală cu privire la acestea nu se poate stabili cu claritate situația de fapt fiscală ce a condus la colectarea suplimentară de TVA în sumă de lei pentru livrările către societatea A din Franța, din întreaga documentație existentă la dosarul cauzei nereieșind dacă livrările efectuate de X SRL către A din Franța reprezintă livrări locale nescutite de TVA, așa cum susțin organele de inspecție fiscală sau, dimpotrivă, sunt prestări de servicii pentru care locul prestării este locul unde beneficiarul serviciilor își are stabilit sediul activității economice, așa cum susține societatea în contestația formulată. De altfel, organele de inspecție fiscală nu se pronunță nici cu privire la motivele pentru care CMR-urile nu probează transferul dreptului de proprietate și faptul că bunurile au părăsit fizic teritoriul statului.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale ce trebuie clar și neechivoc prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere se va proceda la aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) 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, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent 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”*,

coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 potrivit căruia: *“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”*.

În consecință, **se va desființa decizia de impunere nr...../03.02.2016 contestată pentru TVA în sumă de lei**, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale, prin stabilirea cu claritate a naturii tranzacțiilor derulate de X SRL către A din Franța și identificarea tuturor elementelor necesare pentru încadrarea operațiunilor din punct de vedere al TVA din perspectiva societății verificate și având în vedere și considerentele reținute în motivarea soluției de desființare.

3.2. Referitor la achiziția efectuată de societatea X de la societatea B SRL

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA aferentă achiziției unei imobilizări în curs în condițiile în care a prezentat factura nr...../15.03.2016, privind livrarea materialelor folosite la edificarea construcției provizorii, asupra căreia organele de inspecție fiscală nu își motivează constatările.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei aferent achiziției de la societatea B SRL întrucât aceasta nu a fost destinată realizării de operațiuni taxabile conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu poate face dovada existenței în gestiunea proprie sau în custodie a tuturor elementelor rezultate din dezmembrarea imobilizării achiziționate și nici nu a prezentat un raport/proces verbal de dezmembrare a construcției.

Prin contestația formulată societatea X SRL susține că vânzarea elementelor componente ale construcției s-a finalizat ulterior inspecției fiscale, în regim de taxare, către societatea E SRL cu factura nr...../15.03.2016 având o valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; (...).”

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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; (...).”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct.46 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003 conform căroră:

“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 (...).”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă având dreptul să deducă taxa 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, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă,

îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor lucrări/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

În materia deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr.19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr.23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art.4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

În speță, în luna aprilie 2012 societatea X SRL a încheiat, în calitate de cumpărător, cu societatea B SRL, în calitate de vânzător, contractul de vânzare-cumpărare nr...../01.04.2012 având ca obiect vânzarea-cumpărarea investiției în curs - construcție provizorie în valoare de lei la care se adaugă TVA. Cumpărătorul se obligă să efectueze operațiunile de demontare, încărcare și transport pe cheltuiala proprie.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă factura seria nr..../12.04.2012 emisă de B SRL, în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

În data de 21.05.2012, societatea X SRL a încheiat, în calitate de promitent-vânzător, cu societatea C SRL, în calitate de promitent-cumpărător, antecontractul de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea-cumpărarea materialelor folosite la edificarea construcției provizorii, construcție aflată în bună stare, completă și nedeteriorată, termenul de încheiere a actului de vânzare-cumpărare a bunurilor fiind de 18 luni.

În data de 23.11.2015, în timpul inspecției fiscale, a fost încheiat actul adițional nr.1 la antecontractul de vânzare-cumpărare din 21.05.2012, încheiat cu societatea E SRL (care a preluat prin fuziune drepturile și obligațiile societății C SRL) prin care părțile convin ca încheierea actului de vânzare-cumpărare a construcției provizorii să se realizeze în termen de 36 de luni, respectiv până la data de 23.11.2018 ca urmare a necesității realizării unui nou proiect de arhitectură.

Totodată, în data de 21.05.2012, societatea X SRL a încheiat, în calitate de proprietar, cu societatea D SRL, în calitate de custode, contractul de custodie privind lăsarea în păstrarea custodelui, pe o perioadă de maximum 18 luni, a bunurilor specificate în anexa 1, respectiv panou acoperiș, panou lateral, profile.

Pentru clarificarea aspectelor legate de contractul de custodie a fost solicitat un control încrucișat la societatea D SRL finalizat cu Procesul verbal încheiat la data de 13.01.2016 și înregistrat la D.G.A.M.C. sub nr..., din care au rezultat următoarele aspecte:

- D SRL nu a avut relații comerciale cu X SRL;
- D SRL se află în același grup de firme cu E SRL fiind furnizor de semifabricate;
- D SRL nu cunoaște numele delegatului menționat pe avizele de expediție;
- elementele de hală nu se regăsesc în evidența contabilă a societății și în inventarele anuale fiind transportate și depozitate în aer liber, fără un inventar exact;
- anterior contractului de custodie, între X SRL și D SRL a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr...../21.03.2012 privind vânzarea-cumpărarea construcției provizorii, reziliat prin convenția de rezoluțiune din data de 21.05.2015.

Din notele explicative date de reprezentantul societății au rezultat următoarele:

- depozitul cumpărat de la societatea B SRL a fost mutat în conservare urmând a fi vândut către societatea C SRL, care s-a ocupat de demontarea, transportul și conservarea depozitului în perioada iunie-septembrie 2012;
- vânzarea depozitului trebuia să aibe loc în termen de 18 luni de la data încheierii contractului, dar nu a mai avut loc pentru că societatea C SRL nu a reușit accesarea fondurilor europene pentru a face achiziția solicitând verbal păsuire până la sfârșitul anului 2016;
- imobilizarea în curs a fost înregistrată în contul 231 "Imobilizări în curs" fiind inventariată la sfârșitul anului 2014, conform legii.

Urmare verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- construcția care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare nu reprezintă o investiție în curs întrucât societatea nu face dovada deținerii terenului pe care să fie puse în operă materialele, ci reprezintă o vânzare-cumpărare a materialelor folosite la edificarea construcției, înregistrate eronat în contabilitate în contul 231 "Imobilizări în curs" și nu distinct ca materiale;
- nu a fost prezentat proces verbal de dezmembrare în care să fie menționate materialele rezultate din desființarea construcției provizorii;
- în contractul de custodie încheiat cu societatea D SRL nu au fost specificate în totalitate bunurile achiziționate, fiind menționate doar panouri și profile și nu există o evidență scriptică completă a acestora;
- societatea X SRL nu a înregistrat în contul 351 „Materiale aflate în custodie” și în listele de inventariere întocmite în perioada 2012-2014 conform Legii nr.82/1991 și O.M.F.P. nr.2861/2009 materialele folosite pentru edificarea halei și nici nu poate face dovada existenței în gestiunea proprie sau în custodie a tuturor elementelor rezultate din dezmembrarea imobilizării achiziționate;
- valoarea totală a bunurilor trimise în custodie a fost diminuată nejustificat față de valoarea contractului de vânzare-cumpărare.

Față de aspectele constatate, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are dreptul de deducerea TVA în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aferentă achiziției efectuate de la B SRL, întrucât nu poate face dovada existenței în gestiunea proprie sau în custodie a tuturor elementelor rezultate din dezmembrarea imobilizării achiziționate.

Prin contestația formulată, societatea X SRL susține că vânzarea elementelor componente ale construcției s-a finalizat ulterior inspecției fiscale, în regim de taxare, către societatea E SRL cu factura nr...../15.03.2016 având o valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei, astfel încât are drept de deducere pentru operațiunea efectuată.

Cu privire la motivele și documentele prezentate de societate prin contestația formulată referitor la dreptul de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare își mențin punctul de vedere formulat în raportul de inspecție fiscală, fără a prezenta motivul de fapt și temeiul de drept pentru care nu s-au pronunțat asupra lor, nemotivând în niciun fel lipsa relevanței acestora.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale ce trebuie clar și neechivoc prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere se va proceda la aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3714/2015.

În consecință, se va desființa decizia de impunere nr...../03.02.2016 contestată pentru TVA în sumă de lei, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale, prin stabilirea cu claritate a situației de fapt fiscale în ceea ce privește tranzacția dintre societatea X SRL și societatea B SRL având în vedere și considerentele reținute în motivarea soluției de desființare.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în sumă de lei, în condițiile în care, la pct.3.1. și pct.3.2 au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de către inspecția fiscală pentru care s-a dispus desființarea deciziei de impunere.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.A.M.C. a stabilit în sarcina contestatarii accesorii în sumă de lei, din care sumă contestată lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței de TVA în sumă de lei, calculate pentru perioada 25.10.2010 - 21.01.2016.

În drept, art.24, art.111, art.115, art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 24 Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege”.

“Art. 111 Termenele de plată

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează”.

“Art. 115 Ordinea stingerii datoriiilor

(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

(...)

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹)

(...)

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil”.

“Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

În perioada 01.03.2014 - 31.12.2015 nivelul dobânzii a fost modificat prin O.U.G. nr.8/2014, astfel:

“14. La articolul 120, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere”.

Începând cu data de 01.01.2016, nivelul dobânzii de întârziere a fost stabilit prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

“Art. 174 Dobânzi

(...)

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

În perioada 01.07.2013 - 31.12.2015 nivelul penalității de întârziere a fost modificat prin O.U.G. nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, astfel:

“Art. 120¹ Penalități de întârziere

(...)

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

Începând cu data de 01.01.2016, nivelul penalității de întârziere a fost stabilit prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

“Art. 176. Penalități de întârziere

(...)

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere”.

În ceea ce privește scadența obligațiilor de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015):

“Art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.(...).”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv. Fiind o măsură accesorie ce urmează soarta principalului în virtutea principiului de drept potrivit căruia *“accesoriile urmează principalul”*, câtă vreme contribuabilii datorează obligațiile fiscale principale, aceștia datorează și dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente.

Față de cele prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016, au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului TVA în sumă de lei, din care sumă contestată lei.

Referitor la suma de lei, din care sumă contestată lei reprezentând accesorii aferente TVA individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 se reține că, stabilirea în sarcina contestatarii de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în ceea ce privește debitul de natura TVA în sumă de lei contestația a fost desființată și potrivit principiului de drept *“accesorium sequitur principalae”*, precum și faptului că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriiilor sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate aceste accesorii, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 și pentru accesoriiile în sumă de lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul dispozițiilor art.128, art.143, art.145, art.146 și art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 din H.G. nr.44/2003 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.7, art.24, art.94, art.109, art.111, art.115, art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.M.E.F. nr.2421/2007, art.174, art.176 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.4 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015,

DECIDE

1. Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. în baza raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 pentru diferența de TVA stabilită în sarcina X SRL în **sumă de lei**,

urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...../03.02.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. în baza raportului de inspecție fiscală nr...../03.02.2016 pentru **accesoriile** aferente **TVA** stabilite în sarcina X SRL **în sumă de** lei (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei).

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.