

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

DECIZIA nr. 316 din 23.09.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC R SRL**, cu sediul
in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /xx.xx.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /xx.xx.2008, inregistrata sub nr. /xx.xx.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC R SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /zz.zz.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.06.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/11.06.2008, comunicata sub semnatura de primire in data de tt.tt.2008.

Suma contestata este **S lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC R SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC R SRL, pentru perioada 13.07.2007-31.12.2007, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. /xx.xx.2007.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/11.06.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.06.2008, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de R lei.

II. Prin contestatia formulata SC R SRL solicita anularea deciziei de impunere prin care i s-a refuzat plata sumei de L lei (in fapt, TVA in suma de S lei) reprezentand livrari intracomunitare de bunuri din perioada iulie - octombrie 2007.

Societatea arata ca a furnizat echipei de inspectie fiscala toate documentele solicitate si a facut dovada ca marfurile au tranzitat frontiera de stat a Romaniei si au fost transportate la destinatia din spatiul comunitar, dar i s-a refuzat rambursarea de TVA pentru

aceste livrari cu motivarea ca firma cumparatoare S.... Z..... - G nu si-a indeplinit obligatiile de plata a TVA in statul sau de rezidenta (Slovacia).

SC R SRL sustine ca nu i se pot imputa culpe ale partenerilor sai contractuali din spatiul comunitar, iar pentru incalcarile legislatiei in domeniul TVA autoritatile fiscale din Slovacia au luat masurile corespunzatoare si apreciaza ca actul atacat este, in parte, netemeinic si nelegal, solicitand in acest sens anularea dispozitiei consemnate la pct. 1.1 din raportul de inspectie fiscala (in fapt, din decizia de impunere contestata).

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

Cauza supusa solutionarii este daca scutirea de TVA la livrarile intracomunitare pentru furnizorul bunurilor este conditionata de declararea lor ca achizitii intracomunitare de catre partenerul contractual din celelalt stat membru, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca bunurile in cauza au parasit teritoriul Romaniei, fiind expediate sau transportate in alt stat membru.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.06.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei si au admis la rambursare TVA in suma de A lei.

Din decizia de impunere nr. xxx/11.06.2008 rezulta ca taxa respinsa la rambursare in suma de R lei provine din:

- TVA colectata in suma de S lei aferenta livrarilor intracomunitare in suma de E₃ euro, echivalentul a L lei, efectuate catre cumparatorul S.... Z..... - G din Slovacia, livrari care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a firmei slovace (pct. 1.1);

- TVA colectata in suma de S₂ lei aferenta unei livrari intracomunitare inscrisa in jurnalul de vanzari al lunii octombrie 2007, fara prezentarea facturii emise si a celorlalte documente care sa justifice faptul ca a avut loc o livrare intracomunitara (pct. 1.2);

- TVA deductibila in suma de S₃ lei, dedusa suplimentar fata de taxa inscrisa in factura interna nr./.....2007 (pct. 1.3);

- TVA deductibila in suma de S₄ lei, inscrisa la pozitia 11 din jurnalul de cumparari aferent lunii octombrie 2007, fara existenta facturii (pct. 1.4).

Se retine ca, prin contestatia formulata, SC R SRL solicita rambursarea deconturilor de TVA in suma de L lei si anularea pct. 1.1 din raportul de inspectie, in fapt fiind vorba de TVA in suma de S lei, aferenta livrarilor intracomunitare in valoare de L lei, stabilita suplimentar conform pct. 1.1 din decizia de impunere nr. xxx/11.06.2008.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/11.06.2008 (pg.9-10), ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, rezulta ca in trim. III 2007 SC R SRL a declarat livrari intracomunitare catre G SRL (denumirea comerciala a firmei S..... Z.....) din Slovacia, cod de inregistrare in scopuri de TVA in valoare totala de C lei, echivalentul a E₁ euro.

In urma initierii procedurii de schimb de informatii in baza Regulamentului CEE nr. 1798/2003, din raspunsul autoritatilor fiscale din Slovacia, transmis de Compartimentul de schimb international de informatii a rezultat ca G SRL are cod de TVA SK....., cod valid in Uniunea Europeana si ca a declarat in trim. III 2007 achizitii intracomunitare de bunuri de la SC R SRL in valoare de numai E₂ euro.

In consecinta, pentru livrarile efectuate de SC R SRL catre firma slovaca in suma de E₃ euro [=E₁ euro - E₂ euro], echivalentul a L lei, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a respectat prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si au reincadrat tranzactia ca fiind operatiune impozabila din punct de vedere al TVA, in temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 128, art. 130¹ si art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

2. achizitie intracomunitara are intelesul art. 130¹;

15. livrare intracomunitara are intelesul prevazut la art. 128 alin. (9);

Art. 128. - (1) *Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.*

(9) **Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora.**

Art. 130¹. - (1) **Se considera achizitie intracomunitara de bunuri obtinerea dreptului de a dispune, ca si un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinatia indicata de cumparator, de catre furnizor, de catre cumparator sau de catre alta persoana, in contul furnizorului sau al cumparatorului, catre un stat membru, altul decat cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.**

Art. 143. - (2) **Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:**

a) **livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia (...)"**.

Totodata, art. 10 alin. (1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 prevad urmatoarele:

"(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 si 2 ale aceluiasi alineat, din Codul fiscal **se justifica cu:**

a) **factura** care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, **si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;**

b) **documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, si dupa caz,**

c) **orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare"**.

Astfel, conform dispozitiile legale antecitate, livrarea intracomunitara de bunuri este, in principiu, o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, daca sunt indeplinite doua conditii, si anume: bunurile livrate sa fie expediate sau transportate din Romania intr-un alt stat membru de catre furnizor, cumparator ori de alta persoana in contul acestora (conditie intrinseca pentru a califica o livrare drept livrare intracomunitara) si cumparatorul sa detina un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatea fiscala din alt stat membru decat cel de plecare a bunurilor (conditie explicita pentru aplicarea scutirii).

Totodata, realizarea sistemului comun de taxa pe valoarea adaugata, presupune ca unei livrari intracomunitare (de bunuri) sa-i corespunda in "oglinda" o achizitie intracomunitara (de bunuri), astfel ca, daca in statul membru din care incepe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitara, intr-un alt stat membru are loc o achizitie intracomunitara, in functie de locul acestei operatiuni stabilit conform reglementarilor comunitare in domeniu.

In speta, din raport si din decizia de impunere rezulta ca organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de S lei, aferenta livrarilor in suma de E₃ euro (echivalentul a L lei) ce reprezinta diferenta intre livrarile intracomunitare declarate autoritatilor fiscale din Romania de catre furnizorul SC R SRL (E₁ euro) si achizitiile intracomunitare declarate autoritatilor fiscale din Slovacia de catre cumparatorul S..... Z..... - G SRL (E₂ euro).

Cu privire la aplicarea scutirii de taxa la furnizor pentru livrarile intracomunitare, in conditiile in care cumparatorul nu si-a indeplinit obligatiile fiscale in celalalt stat membru care i-a atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr./12.09.2008 Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor a comunicat urmatoarele:

"In situatia in care furnizorul bunurilor detine documentele justificative prevazute la art. 10 alin. (1) din Instructiuni, livrarile intracomunitare de bunuri din Romania catre beneficiarul din Slovacia sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, chiar daca beneficiarul nu a declarat in statul sau membru achizitia intracomunitara de bunuri, avand in vedere ca intre conditiile obligatorii instituite de legislatia in domeniul TVA pentru scutirea de taxa a livrarilor intracomunitare de bunuri nu se regaseste si o dovada a faptului ca beneficiarul a declarat in statul sau membru achizitia intracomunitara corespunzatoare.

*In subsidiar, va informam ca **atata timp cat exista certitudinea faptului ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei**, riscul de frauda fiscala (...) nu afecteaza Romania, ci Slovacia. Acolo, autoritatile fiscale trebuie sa ia masuri pentru a verifica ce se intampla cu bunurile care nu au fost declarate ca achizitii intracomunitare. In aceste conditii, in nici un caz, tratamentul fiscal aplicat de furnizorul din Romania nu va fi afectat de comportamentul partenerului sau in celalalt stat membru".*

Rezulta ca aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri pentru furnizorul din Romania nu este conditionata in vreun fel de comportamentul fiscal al cumparatorului in alt stat membru, cata vreme sunt indeplinite cele doua conditii anterior mentionate.

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au colectat TVA si nu au acordat scutirea pentru livrarile intracomunitare ale furnizorului SC R SRL datorita comportamentului fiscal al partenerului sau contractual G SRL din Slovacia, indicand ca temei de drept al acestei masuri nerespectarea prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Se retine insa ca prevederile legale invocate conditioneaza aplicarea scutirii de TVA la livrarile intracomunitare de *valabilitatea codului de inregistrare* in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, *in conditiile in care, prin raportul de inspectie fiscala, organele de control recunosc ca firma slovaca G SRL detine codul SK....., valid in Uniunea Europeana.*

Totodata, prin acelasi raport, organele fiscale s-au marginit sa mentioneze ca au reincadrat tranzactiile realizate de SC R SRL ca tranzactii impozabile, *fara sa precizeze in niciun fel motivele pentru care aceste tranzactii nu pot fi considerate ca livrari intracomunitare, respectiv nu au precizat daca bunurile in cauza au fost expediate s-au transportate din Romania intr-un alt stat membru.*

Fata de sustinerea societatii contestatara precum ca a facut dovada ca bunurile au tranzitat frontiera de stat a Romaniei, organele de inspectie fiscala invoca in referatul cauzei faptul ca societatea nu a facut dovada existentei expedierii sau transportului, asa cum prevede art. 10 alin. (1) lit. b) si c) din Instructiuni, *desi in raport nu au facut nicio mentiune cu privire la acest aspect, asa cum s-a aratat anterior.*

In consecinta, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili situatia de fapt pentru operatiunile in discutie, respectiv daca livrarile efectuate de contestatara indeplinesc conditia transportului sau expedierii in afara teritoriului Romaniei intr-un alt stat membru, in conditiile aceste livrari nu au fost analizate din punct de vedere al transportului, ci din punct de vedere al comportamentului fiscal al partenerului comunitar, iar la dosarul cauzei nu exista documente pe baza carora sa se poata stabili transportul pentru fiecare livrare in parte.

Avand in vedere faptul ca din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o verificare a indeplinirii conditiei referitoare la transportul bunurilor in afara teritoriului Romaniei, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".*

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.06.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyy/11.06.2008 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma **S lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu retinerile din prezenta decizie si cu punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA exprimat in adresa nr./12.09.2008, potrivit caruia "(...) in situatia in care bunurile sunt livrate in conditia EX-WORKS, dovada transportului din Romania in Slovacia o poate constitui copia de pe documentul de transport (in speta CMR-ul) avand in vedere ca furnizorul nu poate intra in posesia documentului original care atesta transportul intrucat transportul nu este in sarcina sa conform prevederilor contractuale".*

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 125¹, art. 128, art. 130¹ si art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007, art. 10 alin. (1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/11.06.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **S lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala competente sa incheie o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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