

DECIZIA nr. 624 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./21.03.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .x./19.03.2019, înregistrată sub nr. BVR_REG1 .x./21.03.2019, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., RO..., cu sediul în .X., str. .X., nr. .x., jud. .X., prin Cabinet de avocat .Y., în baza împuterniciei avocațiale nr. .x./2019, cu domiciliul procesual ales în .X., str. .X., nr. .x., bl. .x., sc. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X..

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 07.03.2019 și înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./08.03.2019 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./22.01.2019, (denumită în continuare „Decizia de impunere nr. .X./22.01.2019”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.01.2019, comunicată societății prin remitere sub semnătură de primire în data de 23.01.2019, conform semnăturii împuternicitului societății aplicată pe adresa nr. .x./22.01.2019 de înaintare a deciziei de impunere, prin care s-au stabilit obligații fiscale totale în sumă de .x1. lei din care societatea contestă suma de **.x2. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal învestită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere nr. .X./22.01.2019 ca fiind neîntemeiată și nelegală, în ceea ce privește TVA colectată de .x2. lei, aferentă avizelor de însoțire a mărfii nr. 18.579-18.591 și nr. 1035, susținând următoarele:

- societatea arată că are obiect principal de activitate producția de piese metalice din oțel și aluminiu, prelucrate pe mașini de frezat CMC și destinate pieței germane;

- în cursul lunii noiembrie 2018 .X. S.R.L. a livrat piese metalice din producția proprie către clienți din Germania, prin intermediul distribuitorului .X. GmbH în regim de scutire de TVA, expedierea bunurilor fiind efectuată cu mijloace proprii ale societății;

- ca mod practic de lucru, societatea arată că livrează în Germania într-o singură zi din săptămână toată producția aferentă acelei săptămâni, avizele de însoțire a mărfii fiind emise în aceeași zi de expediere. În mod concret, în săptămâna 47 din 2018 (19-25.11.2018) societatea a livrat intracomunitar marfă o singură dată, în data de 21.11.2018, cu autoturismul FORD Tranzit cu nr. NR.ÎNMATR.1 condus de dl. AM, întocmind un număr de 14 avize de însoțire a mărfii (nr. 18579 - 18591, 1035).

Societatea susține că prin adresa din 01.02.2019 .X. GmbH a confirmat primirea bunurilor aferente avizelor emise în acea săptămână în data de 26.11.2018. De asemenea, menționarea nr. de înmatriculare NR.ÎNMATR.1 pe documente interne din aceeași perioadă reprezintă o eroare materială, conform Declarației date de salariatul BZ.

Astfel, societatea precizează că nu se poate considera că toate cele 16 avize de însoțire a mărfii emise în săptămâna 47/2018 nu îndeplinesc condiția de document justificativ care justifică scutirea de TVA, în condițiile în care doar 2 (două) avize au fost emise eronat, toată marfa a fost expedită și recepționată în Germania, astfel a fost îndeplinită condiția prevăzută de normele legale ca bunurile să fie transportate/expediate în afara teritoriului național pentru a fi acordată scutirea de TVA.

În susținerea contestației societatea a anexat adresa emisă de societatea germană .X. GmbH în data de 01.02.2019, prin care societatea germană confirmă că avizele de însoțire a mărfii emise de .X. S.R.L. cu numerele 18579-18591, 1035 au dată de emisie corectă 21.11.2018, iar avizele cu nr. 18593 și 1037 au dată de emisie greșită 23.11 / 24.11.2018, toată marfa aferentă acestor avize a fost recepționată la 26.11.2019, fiind transportată cu autovehiculul Ford Tranzit cu nr. NR.ÎNMATR.1 condus de dl. AM.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L., pentru perioada 01.11.2018-30.11.2018, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare depus sub nr. .x./20.12.2018.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.01.2019, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./22.01.2019, prin care Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a stabilit în sarcina societății următoarele:

- TVA solicitată la rambursare în sumă de .x4. lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă de .x1. lei;
- TVA aprobată la rambursare în sumă de .x5. lei;
- TVA respinsă la rambursare în sumă de .x1. lei - contestată parțial (.x2. lei).

Echipa de control a stabilit că anumite avize de însoțire a mărfii conțin informații necorespunzătoare unei situații posibile a se realiza faptic, motiv pentru care nu pot fi considerate documente justificative legale care să ateste efectuarea în realitate a transportului intracomunitar al produselor și care să stea la baza aplicării scutirii de TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov – Serviciul Soluționare Contestații 2 este să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de .x2. lei, în condițiile în care la control nu s-a analizat dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de legislația națională, cât și de jurisprudența europeană privind îndeplinirea sau nu a condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA cuprinsă în facturile fiscale nr. 18579-18594 și nr. 18602 emise către 9 societăți germane, pentru livrările intracomunitare de bunuri, pe motiv că avizele de expediere-documente de transport conțin informații contradictorii privind data încărcării mărfurilor în România și data descărcării în Germania.

Societatea contestată susține că toate marfa a fost recepționată în data 26 noiembrie 2018 de către .X. GmbH la sediul acestuia în Germania, iar în ceea ce privește greșelile aplicate pe aceste documente, doar pe două CMR din totalul de 15 s-a înscris eronat data de emiterie a avizelor, restul avizelor îndeplinesc condiția de document justificativ.

În drept, art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin. (9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 270. – (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 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 294. – (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 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 și că, acolo

unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016, cu modificările și completările ulterioare, 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. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 278 alin. (3) - (5) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă. [...]

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.

(6) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală, persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și nu este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală nu consideră operațiunile ca fiind taxabile.

(7) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală obligă persoana impozabilă la colectarea TVA de la data faptului generator de taxă.

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de

prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta procedează la regularizare în scopul aplicării scutirii de TVA de la data faptului generator de taxă, urmând ca organul fiscal competent să efectueze reverificarea în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

(9) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală persoana impozabilă justifică scutirea de TVA, dar se constată că dovada scutirii a fost primită după expirarea termenului prevăzut la alin. (4), scutirea se aplică de la data faptului generator de taxă.”

„Art. 10. – (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri** prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) **factura în care trebuie 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. [...]**

(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 România în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o persoană care acționează în numele unuia dintre aceștia, în funcție de tipul transportului, cum ar fi, fără a se limita la acestea, documentele de transport, în cazul în care există un contract de transport între părți sau alte documente care atestă transportul bunurilor, în cazul în care nu există un contract de transport între părți, cum ar fi situația în care furnizorul sau beneficiarul asigură 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, 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 și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, în luna noiembrie 2018, în baza comenzilor transmise de clienții externi, societatea a efectuat livrări de piese din aluminiu de dimensiuni mici (produs CNC) către firmele din Germania, respectiv Societatea 1 GmbH, Societatea 2 GmbH, Societatea 3 GmbH, Societatea 4 GmbH, Societatea 5 GmbH & Co. KG, Societatea 6 GmbH, Societatea 7, Societatea 8 și Societatea 9 GmbH, fiind emise în acest sens 17 de facturi fiscale.

Întrucât la control s-a constatat că documentele prezentate de societate nu atestă transportul bunurilor din România în Germania (*avizele de expediere conțin informații necorespunzătoare unei situații posibile a se realiza faptic, respectiv faptul că produsele au fost transportate prin aceeași autoturism Ford Transit NR.ÎNMATR.1, la unele avize data încărcării din loc.din România este 21.11.2018, iar la altele 23.11.2018, când potrivit primului aviz autovehicolul deja a fost în Germania - locul descărcării 23.11.2018 – în plus s-a constatat că cu același autoturism a fost realizat o aprovizionare internă în data de 26.11.2018, data când potrivit documentelor de transport distribuitorul din Germania a recepționat produsele*), organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de mai sus și au colectat suplimentar TVA în sumă de .x1. lei.

În speță sunt aplicabile și prevederile Decretului nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căroră:

- *scrisoarea de trăsură reprezintă, conform art. 4 din Decret „proba contractului de transport” însă, în conformitate cu precizările din același articol, „absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport [...]”*

În conformitate cu art. 9 din Decret „1. Scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.”, iar la art. 5 din acest act normativ este definit modul în care scrisoarea de trăsură trebuie întocmită.

În ceea ce privește informațiile pe care trebuie să le conțină documentul de transport, aceste sunt detaliate la art. 6 din Decret.

„Art. 6. – (1) Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;
- b) numele și adresa expeditorului;
- c) numele și adresa transportatorului;
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;
- e) numele și adresa destinatarului;

- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.

Astfel, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, existând prevederi legale exprese privind elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină acest document.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA cuprinsă în facturile nr. 18579-18594 și nr. 18602 emise în luna noiembrie, cu privire la facturile fiscale emise către cele 9 societăți germane, pentru livrările intracomunitare de bunuri, pe motiv că pe 2 documente de transport din totalul de 15 data întocmirii avizului este data de 23/24 noiembrie în condițiile în care potrivit restul avizelor același autoturism era deja în Germania.

Societatea susține că pe aceste 2 scrisori de transport, data emiterii acestora a fost înscris eronat, motiv pentru care nu contestă TVA colectat de organele de inspecție pentru aceste facturi, iar în același timp precizează că nu poate fi sancționat cu stabilirea TVA colectată și pentru restul facturilor, ale căror avize de expediere sunt în regulă.

Față de cele mai sus prezentate în speță se rețin următoarele aspecte:

1. Din analiza raportului de inspecție fiscală și a CMR-urilor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu contestă faptul că aceste documente de transport nu cuprind elementele obligatorii, prevăzute la art. 6 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), ci susțin că *nu se justifică realitatea transporturilor efectuate pe baza acestor avize de expediere, ca urmare **nu pot fi considerate documente justificative legale care să ateste efectuare în realitate a transportului internațional***. Totodată, prin adresa nr. .x./18.03.2019 rețin că există posibilitatea că **aceste avize au fost emise cu interesul de a obține avantaje fiscale**, respectiv rambursare de TVA necuvenit legal.

Totodată, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție rețin că: „**Eroarea materială** să se producă în repetate rânduri este nejustificată”.

2. În ceea ce privește data încărcării și data descărcării mărfii, societatea prin contestația formulată a anexat declarația distribuitorului din Germania, din care rezultă că pe 2 CMR s-a înscris eronat aceste date, motiv

pentru care aceasta nu înțelege să conteste obligațiile fiscale aferente acestor facturi, precizând că toată marfa aferente acestor avize a fost recepționată de către .X. GmbH în data de 26.11.2019.

3. Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de control au verificat și analizat comenzile comerciale încheiate între contestatara și societățile beneficiare din Germania, inclusiv condițiile și termenele de execuție/livrare și de transport, dacă condițiile stipulate în aceste comenzi au fost îndeplinite de către societatea furnizoare de produse, cu atât mai mult, cu cât în raport este menționat: *„Livrările de piese, executate la comandă, au fost efectuate exclusiv în afara României, pentru clienții din Germania, pe baza comenzilor primite.”*

Din contractul de distribuție – transport nr. 01TRANS/01.09.2018 rezultă că distribuitorul-transportator se obligă să recepționeze la sediul său și să transporte mărfurile/produsele vândute de către expeditorul-beneficiar clienților acestuia în termen de maxim 72 ore (3 zile) de la primire.

4. De la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. În speță relevantă este decizia pronunțată în **Cauza C-273/11, Mecsek-Gabona**.

Conform punctului de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP prin adresa nr. 669176/03.12.2014:

*„În împrejurări precum cele din cauza C-273/11, Mecsek-Gabona, articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se opune că vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, **cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, ca acesta din urma nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.**”*

De asemenea, în vederea aplicării scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare de bunuri, considerăm că este utilă și analizarea concluziilor CJUE în cazul C-409/04 Teleos și alții versus Commissioners of Customs & Excise din Regatul Unit. În cauza menționată Curtea a stabilit că scutirea de

taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitare de bunuri, 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 că acest bun a fost expediat sau transportat într-un alt stat membru și când, ca urmare a acestei expediții sau a acestui transport, acesta a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

De asemenea, în cazul menționat, Curtea a mai precizat următoarele.

- articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că **nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA-ul pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atâ timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.**

Referitor la elementul de probă necesar, jurisprudența comunitară recunoaște că dovada transportului bunurilor în cazul livrărilor intracomunitare depinde și de elementele primite de furnizor de la cumpărătorul bunurilor (pct. 37 din Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona Kft.), însă tot aceeași jurisprudență recunoaște că **este legitim să se impună, într-un asemenea caz, ca furnizorul să acționeze cu buna-credință și să adopte orice măsura rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală** (pct. 38 în Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 65 și pct. 66 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

Întrucât în adresa A.J.F.P. nr. .x./18.03.2019 organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală, prin adresa din 12.09.2019, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. precizări suplimentare, având în vedere susținerile din contestație, privind respectarea jurisprudenței C.J.U.E., în ceea ce privește neacordarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare, însă prin adresa de răspuns nr. .x./17.09.2019 organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestor aspecte.

5. Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că *în vederea verificării realității operațiunilor intracomunitare, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de tip SCAC, întocmindu-se nota de fundamentare nr. .x./21.01.2019. Având în vedere că în dosarul cauzei nu se regăsește niciun document sau mențiune privind răspunsul autorităților fiscale germane despre confirmarea sau nu a tranzacțiilor între aceste societăți, prin adresa din data de 09.05.2019 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. precizări privind acest aspect. Prin*

adresa de răspuns din data de 14.05.2019, organul de inspecție comunică faptul că „Solicitarea de informații tip SCAC, având la baza Nota de fundamentare nr. .x./21.01.2019, nu a fost înaintată de Serviciul de informații fiscale [...]”

6. Organele de control prin raport susțin că au fost verificate actele contabile a societății (facturile fiscale, chitanțe, bonuri fiscale pentru carburanți auto, extrase de cont bancar), totuși nu rezultă dacă au fost încasate contravaloarea produselor vândute din partea societăților beneficiare sau dacă în timpul transportului s-a achiziționat combustibil/taxă de drum/autostradă, etc. pentru autovehicolul Ford Transit cu număr de înmatriculare NR.ÎNMATR.1.

Or, sarcina probei aparține atât contribuabilului cât și organelor fiscale, potrivit art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală, **rezultă că la control nu existau suspiciuni vizând realitatea livrărilor**, motiv pentru care, în speță se impunea analiza livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de contestatară prin prisma tuturor elementelor și împrejurărilor relevante din perspectiva îndeplinirii sau nu a condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA, respectiv prin prisma tuturor elementelor ce derivă din jurisprudența CJUE.

Se reține că, după cum rezultă din constatările redade în actele atacate, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- existența unor **probe obiective** din care să rezulte că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal;

- **tranzacțiile** în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, **au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale** care ar contraveni scopului acelor dispoziții;

deși, în vederea stabilirii tratamentului fiscal aplicabil:

- în virtutea art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;

- în virtutea rolului său activ, acestea sunt de asemenea îndreptățite, conform art. 7 din Codul de procedură fiscală, 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.

Prin urmare, în baza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra îndeplinirii sau nu a condițiilor legale privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./22.01.2019 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la TVA în sumă de **.x2. lei**.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

„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.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. vor proceda la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de livrările intracomunitare efectuate de societatea .X. S.R.L., respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acesteia, ținând cont de toate condițiile prevăzute de legislația națională, cât și de jurisprudența europeană.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) și (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 73 și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), O.M.F.P. nr. 103/2016, se

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./22.01.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.01.2019 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru TVA în sumă de **.x2. lei**, urmând ca

organele de inspecție fiscală 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.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X..

DIRECTOR GENERAL,