



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 297/ 27.06.2012**

privind soluționarea contestației formulate  
de **S.C. .X. S.A** din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.906.331/23.02.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./21.02.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.X/23.02.2012, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** din .X., str. X, nr.X, județul .X., J12/X/1991, CUI ROX, prin împuternicit .X., conform Deciziei Consiliului de Administrație nr..X./10.01.2012, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./15.11.2011* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza *Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011*, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**;
- obligații fiscale accesorii în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, contestația are ca obiect și *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./14.11.2011*, acest capăt de cerere fiind soluționat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, de DGAMC, în calitate de emitent al actului atacat, prin emiterea Deciziei nr..X./13.02.2012.

Față de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.11.2011*, respectiv 12.12.2011, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de

12.01.2012, conform amprentei ștampilei Poștei Române de pe plicul cu care a fost transmisă contestația, existent la dosar.

La data depunerii contestației, **S.C. .X. S.A.** se afla la poziția nr.X în Anexa nr.2 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012, din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**

**I. Prin contestația formulată, S.C. .X. CAMPIA TURZIA S.A. solicită** desființarea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.11.2011* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011 și exonerarea în consecință a societății de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând TVA suplimentară de plată și accesorii.

SC .X. SA prezintă în susținere următoarele motive:

**1. Organele de inspecție fiscală, fără just temei, nu acordă drept de deducere a TVA pentru cheltuielile de consultanță, asistență de specialitate și management activ plătite către persoana afiliată .X. SRL („.X.”),** deși societatea a încheiat, în calitate de beneficiar, cu .X., în calitate de executant, Contract de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr..X./29.01.2009, completat prin actul adițional din data de 27.03.2009.

Se precizează că .X. prestează servicii exclusiv societăților membre ale grupului .X. din Romania, aceasta fiind unica sursă de venituri a societății și unicul obiect de activitate, iar serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ sunt cheltuieli destinate operațiunilor taxabile ale societății, fiind în strânsă legătură cu obiectul său de activitate.

Serviciile de consultanță și asistență de specialitate sunt materializate în înscrisuri și/sau consiliere verbală acordate la termenele fixate, fiind prestate de către personalul specializat și calificat al executantului, iar prin acordarea serviciilor de management activ beneficiarul numește în funcțiile de conducere din cadrul societății directori și manageri în persoana salariaților executantului, beneficiarul fiind singurul responsabil cu remunerarea acestora.

Societatea a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu documente justificative, prezentând organelor de inspecție fiscală facturi, rapoarte cu privire la serviciile acordate, acte de predare-primire ce cuprind decizii, dispoziții,

circulare, instrucțiuni, protocoale, procese-verbale și regulamente, *mare parte din acestea nefiind traduse în limba română* deoarece organele de inspecție fiscală au solicitat aceasta doar în versiunea finală a Raportului de inspecție fiscală.

Față de susținerea organelor de inspecție fiscală că cheltuiala cu „*cota salarii corporatiste*” nu este menționată în contract, societatea arată că aceasta reprezintă cota parte din cheltuielile cu salariații .X. care și-au desfășurat activitatea exclusiv la sediul executantului, refacturată către beneficiar, ca urmare a repartizării cheltuielilor între societățile din grup care au beneficiat de servicii în perioada analizată, fiind în fapt elementul de cost semnificativ al executantului, întrucât executarea contractului de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate de către .X. nu se putea efectua fără participarea resurselor umane.

Referitor la „*Servicii de consultanță și asistență executate la MCT*”, societatea menționează că acestea reprezintă serviciile și costurile salariale aferente persoanelor din conducerea beneficiarului, salariați ai executantului, cheltuieli suportate prin refacturare de către beneficiar, așa cum s-a stabilit prin actul adițional din 27.03.2009, la control fiind prezentate și informații cu privire la identitatea și funcția deținută de salariații executantului, care și-au desfășurat activitatea la sediul beneficiarului.

Societatea susține că inclusiv prestațiile dintre părți din luna ianuarie 2009 au avut la bază tot contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate, deoarece acesta stipulează la pct.9.1 că „*prezentul contract se încheie pe o perioadă nedeterminată și intră în vigoare începând cu data de 29 ianuarie 2009*”.

Cu privire la *exercitarea dreptului de deducere când facturile nu conțin denumirea serviciilor prestate*, aspect reținut de organele de control, societatea susține că aceasta nu influențează în niciun fel operațiunea comercială efectuată, existând pe deplin posibilitatea identificării serviciilor prestate, iar valoarea justificativă a facturilor fiscale este completată și cu alte dovezi care evidențiază starea de fapt a tranzacțiilor analizate, informațiile din contract fiind în măsură să suplinească și să detalieze tipul serviciilor prestate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, contrar dispozițiilor art.7 și art.105 din Codul de procedură fiscală, nu și-au exercitat rolul activ în examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și nu a înțeles felul în care cele două societăți au înțeles să colaboreze, fapt pentru care **solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a TVA în valoare de .X. lei în temeiul art.146 din Codul fiscal** pentru serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ.

**2. Referitor la refuzul organelor de inspecție fiscală, de deducere a TVA în valoare de .X. lei reprezentând servicii de transport facturate de furnizorul .X. SRL**, societatea susține că și-a exercitat în mod legal dreptul de

deducere a taxei în baza prevederilor art.145, alin.(2) și art.146 din Codul fiscal, prezentând documentele justificative pentru fiecare factură, documente ce atestă că aceste servicii sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile, activități de achiziții de bunuri sau livrări de produse finite realizate de salariații punctului de lucru din .X..

SC .X. SA menționează că deși documentele justificative au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, acestea în mod nelegal nu recunosc caracterul acestora, considerând eronat că *„pentru unele transporturi cuprinse în factură nu există documente justificative din care să rezulte că transporturile respective sunt în legătură cu achizițiile sau livrările societății, iar în unele din avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport anexate facturilor nu cuprind toate datele necesare identificării fiecărui transport facturat”*.

Societatea susține că deține facturi de transport emise de .X. SRL, avize de însoțire a mărfii și scrisori de transport (CMR). Se solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a TVA în valoare de **.X. lei** pentru serviciile de transport și desființarea Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată în ceea ce privește refuzul dreptului de deducere a taxei.

**3. Referitor la dreptul de deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. SRL**, societatea susține că în mod legal și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art.146 din Codul fiscal, nefiind incidente prevederile art.160 alin.(2) și alin.(3) din același act normativ, așa cum susțin organele de inspecție fiscală, deoarece notificarea părților cu privire la deschiderea procedurii insolvenței SC .X. SRL se efectuează prin Buletinul procedurilor de insolvență, data deschiderii procedurii de insolvență fiind data publicării Sentinței Tribunalului Comercial .X. nr.X/C/2008 în Buletinul procedurilor de insolvență, respectiv 19.05.2008, data la care a fost publicat Buletinul nr.1895/2008, și nu data emiterii Sentinței de către Tribunalul .X., 18.03.2008, așa cum eronat au invocat organele fiscale.

**4. Cu privire la regimul scutirii de TVA aplicabil livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de societate către .X. .X., Ungaria**, contestatara susține că decizia organelor de control fiscal de a refuza scutirea de TVA a livrărilor intracomunitare contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, cu atât mai mult cu cât însăși autoritățile fiscale, fie ele din Romania sau Ungaria, nu au depus toate diligențele și eforturile posibile pentru prevenirea sau diminuarea consecințelor fraudei fiscale, săvârșite de .X. .X., iar *orice repartizare a riscului între furnizor și administrația fiscală, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, trebuie să fie compatibilă cu principiul proporționalității*.

Societatea invocă în același sens și concluziile Avocatului General al Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-409/04 Teleos și Alții: *„Atât timp cât au existat controale la frontiere, persoanele impozabile se puteau baza pe*

documentele emise de autoritățile vamale ca dovadă a exportului de bunuri livrate. După eliminarea frontierelor interne, persoana impozabilă nu mai are la dispoziție acest mijloc de probă care se bucura de o deosebită încredere. În locul acestuia, în continuare, dovada de trecere a frontierei o pot constitui doar declarații ale persoanelor private. În special, este adecvată în acest scop o scrisoare de trăsură întocmită conform prevederilor din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele și prin care destinatarul a indicat primirea mărfurilor într-un alt stat membru". Astfel, scrisoarea de transport .X. (CMR), semnată și ștampilată de către .X. .X. în calitate de beneficiar al livrării intracomunitare de bunuri, se consideră că atestă că bunurile au ajuns la destinația prevăzută.

Referitor la constatările Gărzii Financiare, la care organele fiscale fac referire, **societatea nu contestă faptul că unele dintre mărfurile livrate către .X. .X. nu au părăsit teritoriul României, însușindu-și următoarele constatări ale Gărzii Financiare:**

- .X. SA nu a încheiat cu societățile de transport contracte întrucât clauza contractuală de livrare a bunurilor prevedea că aceasta este în sarcina cumpărătorului;

- .X. SA nu a fost implicată în niciun fel în gestionarea transportului bunurilor livrate, ci reprezentantul desemnat de .X. .X. în România, dl. .X., și societățile către care .X. .X. vindea ulterior bunurile achiziționate de la .X. SA dispuneau organizarea și efectuarea transportului;

- .X. SA nu a participat și nici nu a avut cunoștință de faptul că se efectua o redirectionare a bunurilor și că documentele de livrare erau modificate subsecvent și marfa era direcționată din nou de societățile către care .X. .X. vindea ulterior bunurile, toate aceste operațiuni desfășurându-se în afara societății, așa cum precizează însuși organele fiscale „după ieșirea pe poarta fabricii”, adică ulterior transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor livrate de la .X. SA către .X. .X.;

- .X. SA nu avea cunoștință despre faptul că mărfurile erau transportate direct către clienți din interiorul României, beneficiarii din România fiind cei care cunoșteau acest fapt, așa cum precizează însuși organele fiscale.

Referitor la pretensele inadvertențe care, în opinia organelor de control, ar fi trebuit să-i inducă societății suspiciuni privind credibilitatea și onestitatea .X. .X., contestatoarea le consideră eronate, aducând următoarele argumente:

- .X. SA a prezentat organelor fiscale Decizia nr.1166/07 din 04.12.2007 de înmatriculare a societății .X. .X. de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Judecătoria .X. precum și o împuternicire prin care dl .X. .X., reprezentant legal al .X. .X., îl împuternicește pe dl .X. să reprezinte societatea;

- Întrucât societatea .X. .X. a împuternicit, ca persoană de contact și reprezentant, pe dl .X.-cetățean român, contestatoarea consideră că

menționarea în documente a unor numere de telefon de contact din Romania nu reprezintă o inadvertență care ar fi trebuit să-i inducă societății anumite suspiciuni, fiind, în fapt, o consecință firească a faptului că atât .X. SA cât și împuternicitul .X. .X. se aflau pe teritoriul aceluiași stat;

- Afirmatia organelor de control „*din corespondența societății avută în data de 24.06.2008 cu societatea de curierat rapid DHL .X. s-a constatat că societatea a fost înștiințată de faptul că comanda de expediere a unui colet la .X. .X. nu s-a finalizat întrucât la adresa indicată funcționează un birou de avocatură, acesta neavând cunoștință de firma .X. .X.*”, nu poate fi avută în vedere deoarece nu menționează care este adresa la care coletul a fost transmis și nici țara.

- Faptul că „*plățile erau făcute dintr-un cont bancar deschis la o bancă din Romania*” nu contravine prevederilor art.4 alin.(3) din Regulamentul BNR nr.4/01.04.2005 privind regimul valutar, „*nerezidenții pot dechide conturi în valută și în moneda națională la instituțiile de credit*”, aplicarea unui regim diferențiat unui client care își manifestă acest drept legal echivalând cu încălcarea principiului liberei circulații a capitalului, garantat de art.56 alin.(1) din Tratatul CEE, referitor la libera circulație a capitalurilor.

- Referitor la afirmația organelor de control, „*semnarea și ștampilarea pentru confirmarea recepției mărfii, pe exemplarul CMR rămas la SC .X. SA, de reprezentantul .X. .X. după 1-2 săptămâni, având în vedere că acesta era semnat și ștampilat la momentul expedierii mărfii doar de vânzător și transportator*”, contestatoarea susține că termenul de la data livrării bunurilor în care societatea intra în posesia documentelor de confirmare a livrărilor intracomunitare este unul legal, legiuitorul reglementând un termen mai generos – de 90 de zile calendaristice de la data faptului generator.

.X. SA nu a fost singurul producător din Romania implicat fără voia sa în aceste tranzacții, iar toate practicile societății ungare și a reprezentanților săi au fost abile și planificate în detaliu întrucât nu au trezit suspiciuni producătorilor români și nici autorităților fiscale din Romania și Ungaria, singurii care știau sau putea ști despre reaua-credință a .X. .X. au fost societățile de transport și beneficiarii finali ai produselor care aveau cunoștință despre proveniența bunurilor și care nu au făcut nicio sesizare în acest sens.

În ipoteza inserării în textul contractului a unei clauze speciale de atragere a răspunderii materiale a clientului care nu transportă bunurile de pe teritoriul României în alt stat membru, așa cum opinează organele de control, deși în cazul livrărilor intracomunitare reglementările legale nu impun o asemenea condiție în vederea aplicării scutirii de taxă, societatea poate înregistra dificultăți în negocierea contractelor, manifestate prin pierderea unor clienți potențiali și chiar existenți, care se vor orienta spre potențiali furnizori de pe teritoriul României care nu au o abordare atât de agresivă și nu impun o asemenea condiție restrictivă.

Având în vedere că .X. SA a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României,

precum și faptul că societatea a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut sau să fi putut avea cunoștință de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător, în condițiile în care .X. SA a depus toată diligența pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și că nu participă la fraudă, dreptul societății, în calitate de furnizor, la aplicarea scutirii prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 nu poate fi refuzat de autoritățile fiscale din România.

O interpretare contrară ar contraveni în mod flagrant dispozițiilor legale conținute în Tratatul privind Uniunea .X.ă, în Directivele privind TVA și ar constitui o încălcare a principiilor esențiale pe baza cărora funcționează Uniunea .X.ă, în special principiul securității juridice, principiul proporționalității și principiul neutralității TVA.

*„Astfel, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, stabilind o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului de scutire, să poată ulterior să oblige acel furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare. Or, a obliga persoana opozabilă să furnizeze o dovadă concludentă că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare nu garantează aplicarea corectă și directă a scutirilor. Din contra, această obligație o plasează într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrării sale intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de a include TVA-ul în prețul de vânzare” ( în acest sens Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și Alții).*

Cu privire la *principiul proporționalității*, o livrare intracomunitară nu trebuie calificată retroactiv ca fiind o livrare internă nescutită, în temeiul unei situații de fapt apărute ulterior – fraudă cumpărătorului, Comisia .X.ă susține că, *„în acest caz, furnizorul nu poate fi obligat la plata TVA-ului”* (extras din concluziile Avocatului General în cauza C-409/04 Teleos și Alții). În plus, în loc să prevină fraudă fiscală, un regim care plasează toată responsabilitatea plății TVA-ului în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă, nu protejează în mod necesar sistemul armonizat de TVA împotriva fraudei și a abuzului persoanei care achiziționează bunurile. Aceasta din urmă, dacă ar fi scutită de orice responsabilitate, ar putea, într-adevăr, să fie încurajată să nu expedieze sau să nu transporte bunurile în afara statului membru de livrare și să nu le declare în scopuri de TVA în statele membre de destinație avute în vedere.

Pentru a concluziona, societatea contestatoare invocă dispozitivul Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene:

*„Articolul 28c, secțiunea A, litera (a), primul paragraf din a șasea Directivă nr.77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva nr.2000/65, trebuie să fie interpretată 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 sau la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când aceste dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât 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 argumentele invocate de echipa de inspecție fiscală cu ocazia discuției fiscale, potrivit cărora procedura internă a ANAF privind derularea inspecției fiscale nu permite organelor de control fiscal alegerea altei soluții fiscale decât obligarea SC .X. SA să achite TVA ulterior pentru livrările efectuate către .X. .X., fără să fie însă stabilită participarea SC .X. SA la fraudă fiscală, societatea susține că acestea contravin flagrant hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene și nesocotesc, pe cale de consecință, prevederile art.11 alin.(1)-(2) și art.148 alin.(2) din Constituția României.

Având în vedere că societatea a depus toată diligența pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și că nu participă la fraudă, societatea solicită recunoașterea dreptului de aplicare a scutirii, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, și pe cale de consecință desființarea Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată în ceea ce privește obligarea societății la colectarea suplimentară a TVA pentru livrările intracomunitare către .X. .X..

5. Referitor la regimul scutirii aplicabile livrărilor intracomunitare către **.X. 2007 BT, Ungaria**, societatea susține că *mutatis mutandis*, argumentele invocate, prevederile legale aplicabile și circumstanțele stării de fapt, descrise, menționate sau precizate în legătură cu livrările SC .X. SA către .X. .X., precum și solicitarea de desființare a Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată, sunt aplicabile și în cazul livrărilor SC .X. SA către .X. 2007 BT.

Față de cele prezentate, SC .X. .X. SA solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011 și exonerarea societății de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând TVA suplimentară de plată și accesorii aferente.



**II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind TVA, efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.11.2011, perioada verificată fiind 01.01.2008 – 31.12.2009, constatându-se următoarele:**

Obiectul inspecției fiscale l-a constituit soluționarea cu control anticipat a sumei negative a TVA solicitată la rambursare prin deconturile de TVA ale lunilor **iulie 2009** (.X. lei), **octombrie 2009** (.X. lei), **noiembrie 2009** (.X. lei) și **decembrie 2009** (.X. lei), înregistrate la Serviciul Rambursări TVA, compensări, restituiri și alte impozite și transmise Activității de Inspecție fiscală. Suma totală a taxei solicitată la rambursare și supusă inspecției fiscale a fost de **.X. lei**.

1. Soluționarea cu control anticipat a decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiune de rambursare a lunii IULIE 2009

**1.1** În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe privind **TVA deductibilă** în perioada supusă controlului:

**A. .X. lei** – reprezintă TVA aferentă facturilor emise de persoana juridică afiliată SC .X. SRL .X., care nu au menționat denumirea serviciilor prestate și nu au anexat documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului.

În perioada 07.04.2009 – 13.07.2009, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA aferentă facturilor nr..X./07.04.2009, nr..X./05.05.2009, nr..X./10.06.2009 și nr..X./13.07.2009, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X. lei, reprezentând „*prestări servicii*”, facturate de SC .X. SRL.

Fiecare factură are anexat un raport privind serviciile acordate și actul de predare-primire a serviciilor de consultanță prestate. Raportul privind serviciile acordate, redactat într-o pagină, cuprinde valoarea facturată detaliată pentru: „*servicii de consultanță și asistență executate la MCT*”, „*cota salarii corporatiste*”, „*deplasări*”, „*chirii mașini, salarii șoferi, combustibil*”, „*telefoane fixe și mobile*”, „*chirii spațiu și mijloace fixe*”. Pentru fiecare raport părțile au încheiat un act de predare-primire în care se precizează: „*Au constatat executarea serviciilor conform art.1.2 din contractul nr..X./29.01.2009 în valoare de ..., conform Raportului privind serviciile acordate nr. ...*”

La pct.1.2 din contractul prezentat se precizează:

„*Servicii de consultanță și asistență de specialitate vor fi acordate în următoarele direcții ale activității economice ale Beneficiarului: - cercetări de marketing și vânzare a produselor; - organizarea aprovizionării cu materii prime, materiale, servicii și utilități; - stabilirea politicilor de investiții și atragerea*

*investițiilor; - dezvoltarea tehnică, organizarea și dezvoltarea producției; - politica de personal și gestiunea relațiilor de muncă; - asistență financiară, contabilă și fiscală; - gestitudinea relațiilor cu entitățile bancare; - aplicarea tehnologiilor informaționale; - alte domenii convenite între părți.”*

Privind obligațiile executantului, la pct.2.9 din contract, se precizează:

*„2.9 Executantul se obligă să prezinte Beneficiarului rapoarte cu privire la Serviciile acordate în termenele convenite de Părți.”*

Referitor la prețul serviciilor și modalitatea de plată, contractul prevede:

*„4.2 Se stabilește ca plata lunară a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate suma în mărime de .X. lei fără TVA.*

*4.2.1 În cursul executării lucrărilor de consultanță și asistență de specialitate, quantumul plății poate fi modificat, ținând seama de mărirea gradului de complexitate a lucrărilor.*

*4.2.2 Aprecierea cu privire la mărirea gradului de complexitate a lucrărilor aparține Executantului, care va întocmi în acest sens note scrise, după care se vor aviza de către Beneficiar.*

*4.7 La sfârșitul lunii, în termen de 5 zile lucrătoare Executantul trimite Beneficiarului Factura, Actul de predare-recepție a serviciilor de consultanță, precum și un Raport privind serviciile de consultanță efectiv prestate.”*

Prin Actul adițional nr..X./26.03.2009 părțile au convenit modificarea pct.4.2 din contract, stabilind prețul prestației pentru fiecare lună din anul 2009, de la .X. lei în luna martie 2009 la .X. lei în luna decembrie 2009.

În timpul controlului echipa de inspecție a solicitat reprezentanților societății documente suplimentare în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de furnizor, însă, prin nota explicativă dată, nu s-au furnizat documente suplimentare care să ateste realizarea efectivă a serviciilor facturate și că acestea au fost efectuate în scopul îndeplinirii obiectului de activitate al societății controlate.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală arată că simpla încheiere a unui contract, a unui act de predare-primire a raportului privind serviciile acordate, raport care prezintă o detaliere a cheltuielilor executantului și contravaloarea acestora, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. .X. SA.

Totodată, facturile emise de SC .X. SRL nu cuprind denumirea serviciilor prestate, informație obligatorie a fi menționată pe factură, conform prevederilor art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și totodată condiție necesară a fi îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru neprezentarea de documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din aceeași lege, echipa de

inspecție fiscală consideră că SC .X. .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor de prestări servicii de consultanță și asistență de specialitate emise de SC .X. .X. SRL, drept pentru care societatea datorează pentru perioada mai 2009 – iunie 2009 TVA suplimentar în sumă de .X. lei, iar pentru perioada iulie 2009 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X. lei.

**B. .X. lei – reprezintă TVA aferent facturilor de transport emise de SC .X. SRL .X., care nu au anexate documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului.**

În perioada 23.01.2008 – 31.03.2008, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă a 12 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X. lei emise de SC .X. SRL .X., reprezentând servicii de transport intern pe diverse rute din țară.

Facturile nu au anexate comenzile, avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR) aferente mărfurilor care au făcut obiectul transporturilor.

Prin nota explicativă, dată de reprezentantul societății verificate, s-a solicitat prezentarea de documente justificative privind serviciile de transport facturate, iar prin răspunsul dat s-a menționat că transporturile sunt aferente activității desfășurate de punctul de lucru Depozit .X., fără a se prezenta documente în acest sens.

Pentru că SC .X. .X. SA nu a prezentat avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR), semnate și ștampilate de expeditor, transportator și destinatar ca dovadă a prestării efective a transporturilor în folosul operațiunilor sale taxabile, echipa de inspecția fiscală consideră că societatea nu are dreptul de deducere pentru TVA aferentă celor 12 facturi, drept pentru care datorează TVA suplimentar în sumă de .X. lei.

**C. .X. lei – reprezintă TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL .X., în perioada când societatea se afla în procedură de insolvență și pentru care nu s-au aplicat măsuri de simplificare (taxare inversă) prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

În perioada 18.03.2008 – 16.05.2008, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă a 5 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X. lei emise de SC .X. SRL .X..

Conform Sentinței Tribunalului Comercial .X. nr.X-C/2008, din 18.03.2008, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr.1895/2008 editat de O.N.R.C, s-a deschis procedura de insolvență la SC .X. SRL.

Echipa de inspecție fiscală constată că, în momentul emiterii facturilor, SC .X. SRL se afla în procedură de insolvență, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

era obligată să menționeze pe facturi „taxarea inversă” fără să înscrie taxa aferentă.

În situația în care SC .X. SRL a omis aplicarea măsurilor de simplificare, SC .X. .X. SA era obligată, conform art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, să aplice taxarea inversă și să nu facă plata taxei către furnizor.

În baza prevederilor pct.82 alin.(9) și (10) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală dispune beneficiarului SC .X. .X. SA rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse prin stornarea taxei deductibile, în sumă de .X. lei, prin contul de furnizori, efectuarea înregistrări contabile 4426 = 4427 și înregistrarea sumei, la rândurile de regularizări, în decontul lunii în care vor fi valorificate constatările din raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că, prin neaplicarea taxării inverse, societatea a beneficiat nejustificat de deducerea TVA, respectiv a diminuat TVA de plată cu suma de **.X. lei**, în baza prevederilor art.22 lit.d), art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada cuprinsă între lunile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost dedus (fără a fi și colectată) și data de 25.12.2009, au fost stabilite în sarcina societății controlate **majorări de întârziere în sumă de .X. lei**. În acest sens a fost întocmită *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011*, care a fost transmisă contribuabilului.

**1.2.** Organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate, au constatat următoarele deficiențe privind **TVA colectată** în perioada 01.01.2008 – 31.07.2009:

**A. .X. lei – reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, către .X. .X. din Ungaria, bunuri care nu au părăsit teritoriul României.**

În perioada iunie 2008 – iulie 2009, SC .X. .X. SA a emis către .X. .X. din .X., Ungaria, VAT HU.X., un număr de X facturi interne în valoare totală de .X. lei, scutit cu drept de deducere, reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare de .X. euro.

La data de 11.06.2008 părțile au încheiat Contractul nr.MCT 07-094, a cărui valabilitate a fost prelungită prin acte adiționale până la data de 31.12.2010, care are ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalice, categoria, cantitatea, calitatea, prețul, termenii și condițiile de livrare fiind menționate în specificațiile de vânzare, iar condiția de livrare a fost FCA .X..

Pentru fiecare livrare SC .X. .X. SA a întocmit următoarele documente: Factură externă (Commercial invoice); Factură fiscală; Aviz de însoțire a mărfii; Certificat de calitate, Listă de pachete; Scrisoare de transport .X. (CMR).

Conform scrisorilor de transport .X. prezentate, transporturile au fost efectuate de următoarele societăți: XXXXXXXX județ .X..

Plata mărfurilor a fost efectuată de .X. .X. cu dispoziții de plată externă din contul în valută nr.SV.X. deschis la .X. .X..

Prin procesul verbal nr..X./02.06.2010 încheiat la SC .X. SRL .X. și transmis de DGFP .X., organele de control au constatat că mărfurile achiziționate în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009 de societatea .X. .X. de la SC .X. .X. SA , nu au părăsit teritoriul României, mărfurile fiind transportate pe ruta .X. – .X..

În nota explicativă dată de dl X în calitate de administrator la SC .X. SRL și anexată la procesul verbal, acesta declară că mărfurile încărcate de la SC .X. .X. SA pentru societatea .X. .X. nu au fost transportate la .X., în Ungaria, iar recepția mărfurilor era făcută de societatea .X. .X. la sediul SC .X. .X. SA.

Prin Adresa nr..X./16.04.2010, transmisă Compartimentului de schimb .X. de informații, s-au solicitat informații de la Administrația Fiscală din Ungaria privind achizițiile intracomunitare efectuate de societatea .X. .X. de la SC .X. .X. SA, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009.

Prin răspunsul tip „SCAC” primit de la Administrația Fiscală din Ungaria, transmis de Compartimentul de schimb .X. de informații prin adresa nr..X./06.07.2010, se comunică următoarele:

1. Firma .X. .X., VAT HU .X. își desfășoară activitatea în Romania.
2. Sediul declarat este în orașul .X., str. .X. .X. nr.X/B. La această adresă nu se află nici un spațiu deținut sau închiriat de această societate și nu există niciun indiciu că societatea își desfășoară activitatea la adresa respectivă.
3. Achizițiile intracomunitare efectuate de la SC .X. .X. SA au fost achitate în totalitate furnizorului din contul în valută SV.X. deschis la .X. Group Societe General .X., iar deținătorul contului este domnul .X. .X., cetățean sârb, care este și proprietarul companiei.
4. Mărfurile au fost revândute în Romania, la SC .X. SRL .X., CIF RO.X. și SC .X. SRL .X., CIF RO.X..
5. În baza documentelor verificate, inspectorii fiscali au suspiciuni privind realizarea acestor achiziții și revânzări, *fiind presupusă o eventuală fraudă tip carusel/facturare în lanț.*

Anexat răspunsului tip „SCAC” Administrația Fiscală din Ungaria a transmis copii ale documentelor (facturi externe, CMR-uri) de revânzare a mărfurilor în România.

Urmare a informațiilor primite de la Administrația Fiscală din Ungaria, Garda Financiară .X. a efectuat verificări la societățile de transport și la cumpărătorii finali, respectiv societățile care au transportat mărfurile după ce acestea părăseau locul de încărcare de la SC .X. .X. SA.

Din cuprinsul Notei de informare și Notelor de constatare încheiate de Garda Financiară .X. la societățile de transport și cumpărătorii finali SC .X. SRL .X., SC .X.SRL X, SC .X.SRL .X., SC .X. Impex SRL .X., SC X SA .X., SC .X.

2000 SRL .X., SC .X. Com SRL .X. s-a demonstrat din nou faptul că mărfurile livrate la .X. .X. nu au părăsit teritoriul României, precum și că:

- societățile de transport nu au încheiate contracte cu SC .X. .X. SA și .X. .X. pentru transporturile prestate;

- transporturile erau comandate de dl. .X. în calitate de reprezentant al firmei .X. .X. sau de societățile beneficiare din România, care făceau și plata acestor servicii;

- după ieșirea pe poarta fabricii, marfa era direcționată de cei care au lansat comenzile de transport, către diverși clienți interni, iar documentele întocmite de SC .X. .X. SA erau înlocuite cu documente de livrare de la SC .X. SRL sau SC .X. SRL către cumpărători finali din Romania.

- mărfurile facturate la .X. .X. au fost transportate de la SC .X. .X. SA direct la diverse societăți din Romania;

- societățile beneficiare din Romania, la care ajungeau mărfurile, cunoșteau faptul că mărfurile vin direct de la SC .X. .X. SA.

Având în vedere cele prezentate, echipa de inspecție fiscală a considerat că pentru livrările către .X. .X., din perioada 01.01.2008-31.12.2009, SC .X. .X. SA nu poate 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, întrucât mărfurile nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către .X. .X. nu o determină să participe la o fraudă, iar aceste livrări respectă prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

Inadvertențele constatate de echipa de inspecție fiscală, care ar fi trebuit să inducă societății anumite suspiciuni privind credibilitatea și onestitatea partenerului, sunt:

- la semnarea contractului, a actelor adiționale, a specificațiilor de vânzare și lansare a comenzilor, societatea nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul;

- .X. .X., persoană juridică ungară, menționează în documente numere de telefon de contact din România;

- din corespondența societății avută la data de 24.06.2008, cu societatea de curierat rapid DHL .X., s-a constatat că societatea a fost înștiințată de faptul că comanda de expediere a unui colet la .X. .X. nu s-a finalizat întrucât la adresa indicată funcționează un birou de avocatură, acesta neavând cunoștință de firma .X. .X.;

- plățile erau făcute dintr-un cont bancar deschis la o bancă din Romania;

- semnarea și ștampilarea pentru confirmarea recepției mărfii, pe exemplarul CMR rămas la SC .X. .X. SA, de reprezentantul societății .X. .X. după 1-2 săptămâni, având în vedere că acesta este semnat și ștampilat la momentul expedierii mărfii doar de vânzător și transportator.

Practic întotdeauna confirmarea recepționării mărfii la locul de descărcare menționat în CMR se face de cumpărător (destinatar), prin remiterea furnizorului în copie a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (când acesta era angajat de vânzător), prin transmiterea furnizorului, tot în copie, a exemplarului său semnat și ștampilat de destinatar, nicidecum prin semnarea și ștampilarea în original al exemplarului CMR rămas la expeditor (furnizor).

Prin acceptarea de către SC .X. .X. SA a acestui mod de confirmare, a livrărilor intracomunitare efectuate către .X. .X., se poate trage concluzia că interesul principal al societății era ca documentele aferente livrărilor respective să respecte condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din OMEF nr.2421/2007 pentru modificarea *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.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea, în baza obligațiilor vânzătorului privind transportul, stabilite prin condiția de livrare FCA .X., să fie absolvită de orice răspundere în cazul nelivrării mărfurilor la locul de descărcare din Ungaria și astfel de a beneficia de scutirea de TVA, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală consideră că societatea dispunea de toate pârghiile necesare în vederea preîntâmpinării producerii unor astfel de situații, prin luarea unor măsuri rezonabile aflate în puterea sa, cum ar fi:

- solicitarea de documente doveditoare a calității persoanelor care reprezintă clientul;

- contractul de vânzare să conțină o cauză specială privind răspunderea materială a clientului (persoană juridică nerezidentă) în cazul nerespectării condiției principale pentru realizarea unei livrări intracomunitare, aceea de a transporta efectiv mărfurile în afara teritoriului României, într-un alt stat membru UE, în situația în care transportul este în sarcina clientului;

- la livrările intracomunitare cu condiția de livrare X, FCA, la întocmirea scrisorilor de trăsură (CMR), la rubrica „Instrucțiunile expeditorului” acesta are libertatea de a face orice mențiuni pe care le consideră utile cu privire la răspunderea transportatorului în cazul nerespectării locului prevăzut pentru livrarea mărfii, din afara teritoriului României.

Prin urmare, livrările din perioada iunie 2008 – iulie 2009 către .X. .X. Ungaria nu sunt scutite de taxă cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Echipa de inspecție consideră că acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **societatea datorează TVA suplimentar în sumă de .X. lei pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2009,**

iar pentru perioada iulie 2009 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X. lei.

B. .X. lei – reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, către societatea .X. 2007 BT din Ungaria, bunuri care nu au părăsit teritoriul României.

În perioada ianuarie – februarie 2008, SC .X. .X. SA a emis către societatea .X. 2007 BT din .X., Ungaria, VAT HU.X., un număr de 15 facturi interne în valoare totală de .X. lei, scutit cu drept de deducere, reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare de .X. euro.

La data de 18.05.2007 părțile au încheiat Contractul nr.MCT X, a cărui valabilitate a fost prelungită prin acte adiționale până la data de 31.12.2009, care are ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalice, categoria, cantitatea, calitatea, prețul, termenii și condițiile de livrare sunt menționate în Specificațiile de vânzare, iar condiția de livrare a fost FCA .X..

Conform scrisorilor de transport .X. (CMR) prezentate, transporturile au fost efectuate de societățile SC .X. .X. XSRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. Trans SRL .X., SC .X.-Rom SRL județ .X., SC .X. SRL .X., SC .X. Impex SRL .X..

Plata mărfurilor a fost efectuată de .X. 2007 BT cu dispoziții de plată externă din contul în valută nr.SVX deschis la .X. .X..

Din procesul verbal încheiat de Garda Financiară .X. la SC .X. SRL rezultă că mărfurile vândute la .X. 2007 BT au fost livrate de aceasta la SC .X. SRL .X. care la rândul său a livrat mărfurile la SC .X.SRL .X., SC .X.SRL .X., SC .X. 2000 SRL .X., SC .X. Com SRL .X. și SC .X. SRL .X..

Prin Adresa nr..X./04.10.2010, transmisă Compartimentului de schimb .X. de informații, s-au solicitat informații de la Administrația Fiscală din Ungaria privind achizițiile intracomunitare efectuate de societatea .X. 2007 BT de la SC .X. .X. SA în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009.

Prin răspunsul tip "SCAC", transmis de Compartimentul de schimb .X. de informații prin adresa nr..X./30.09.2011, Administrația Fiscală din Ungaria comunică organelor de inspecție fiscală că firma .X.-X 2007 BT se află în lichidare cu data de 01.01.2011, iar inspectorii nu au putut contacta reprezentantul firmei, dl. .X., pentru a verifica documentele societății.

Având în vedere că mărfurile vândute de SC .X. .X. SA către .X. 2007 BT se regăsesc în documentele de cumpărare ale societății SC .X. SRL, precum și că:

- plățile erau făcute dintr-un cont bancar deschis la o bancă din România;
- reprezentantul societății .X.-X 2007 BT, dl. .X. reprezenta și societățile .X. .X. Ungaria și SC .X. .X. SRL în relațiile cu SC .X. .X. SA;
- mărfurile au fost transportate de aceleași societăți care au efectuat transporturile pentru .X. .X.;



- cumpărătorii finali sunt aceleași societăți la care au fost livrate și transportate mărfurile achiziționate de .X. .X.;

- .X. 2007 BT, persoană juridică ungară, menționează în documente numere de telefon de contact din Romania,

rezultă că livrările la .X. 2007 BT, aferente celor 15 facturi, au urmat același circuit atât privind transporturile efectuate, cât și al documentelor ca și în cazul livrărilor către .X. .X., mărfurile fiind destinate beneficiarilor interni.

Echipe de inspecție consideră că, pentru cele 15 facturi, SC .X. .X. SA nu poate beneficia de scutirea TVA, prevăzută la art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât mărfurile nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează la .X. 2000 BT nu o determină să participe la o fraudă, iar aceste livrări respectă prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

Prin urmare livrările pentru care au fost întocmite cele 15 facturi către .X. 2007 BT Ungaria nu sunt scutite de taxă cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Echipe de inspecție consideră că acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care **societatea datorează TVA suplimentar în sumă de .X. lei.**

**C. 9.702 lei – reprezintă TVA aferentă refuzurilor cantitative în baza a 2 facturi de stornare produse metalurgice.**

La data de 26.06.2007, SC .X. .X. SA a emis către SC .X. .X. Grup SRL .X. factura nr..X., reprezentând contravaloarea cantității de X tone produse metalurgice în valoare de .X. lei și TVA de .X. lei. Ulterior, la data de 12.02.2008, societatea emite factura nr..X. prin care stornează parțial contravaloarea cantității de X tone produse metalurgice în valoare de X lei și TVA de X lei din factura nr..X./26.06.2007.

Pentru justificarea stornării, societatea a prezentat adresa nr.X/15.03.2010 a SC .X. X SRL, prin care aceasta motivează, în numele SC .X. .X. SA, emiterea facturii nr..X./12.02.2008 prin faptul că *la finalizarea lucrărilor pentru care clientul a achitat marfa în avans, nu a mai avut nevoie de cantitatea de X kg.* Pentru cantitatea stornată societatea nu a prezentat în timpul controlului niciun document prin care să facă dovada înregistrării intrării bunurilor în gestiune.

Situația menționată se repetă și în cazul facturii nr..X./19.10.2007 emisă de societate către SC X SRL .X., reprezentând contravaloarea cantității de X kg produse metalurgice în valoare de X lei din care TVA de X lei, și care a fost stornată prin factura nr..X./09.05.2008 cu justificarea: „*clientul nu a putut să*

*recepționeze marfa din cauza condițiilor meteo nefavorabile și a drumului neasfaltat și în pantă”.*

În baza celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală consideră aceste bunuri ca o lipsă în gestiune, operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, conform art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și stabilește că societatea datorează **TVA suplimentară în sumă de X lei.**

**D. X lei – reprezintă TVA aferentă facturilor de vânzare de fier vechi către persoane fizice, pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare.**

În perioada februarie 2008 – mai 2009, SC .X. .X. SA a emis 24 facturi de vânzare de fier vechi la persoane fizice, în valoare de 10.112 lei pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, înscriind în facturi mențiunea „taxare inversă”.

Echipa de inspecție fiscală constată că pentru livrările de fier vechi către persoane fizice, societatea a aplicat eronat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât persoanele fizice respective nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Pentru neîndeplinirea condiției prevăzute la art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, SC .X. .X. SA datorează **TVA suplimentară în sumă de X lei.**

Din centralizarea diferențelor constatate privind taxa deductibilă și colectată din perioada 01.01.2008 – 30.06.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. .X. SA datorează TVA suplimentar în sumă de X lei și obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei.**

**2. Soluționarea cu control anticipat a decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiunea de rambursare a lunii OCTOMBRIE 2009.**

**2.1. Deficiențe constatate privind TVA deductibilă în perioada 01.08.2009 – 31.10.2009:**

**X lei** – reprezintă TVA aferentă facturilor emise de persoana juridică afiliată SC .X. SRL .X., care nu au menționate denumirea serviciilor prestate și nu au anexate documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului.

În perioada august – octombrie 2009, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă facturilor nr.X/11.08.2009, nr.X/07.09.2009 și nr.X/15.10.2009, în valoare totală de X lei și TVA de X lei, reprezentând „prestări servicii”, facturate de persoana juridică afiliată SC .X. SRL.

Prezentarea detaliată a documentelor justificative analizate privind serviciile facturate în perioada 01.08.2009 – 31.10.2009 de SC .X. SRL este cea de la pct. 1.1.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

În consecință, SC .X. .X. SA nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, aferentă facturilor de prestări servicii emise de SC .X. SRL în perioada august – octombrie 2009, drept pentru care pentru lunile august și septembrie, societatea datorează TVA suplimentar în sumă de **X lei**, iar pentru luna octombrie 2009 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de **X lei**.

**2.2. Deficiențe constatate privind TVA colectată în perioada 01.08.2009 – 31.10.2009:**

**X lei** – reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, către societatea .X. .X. din Ungaria, bunuri care nu au părăsit teritoriul României.

În perioada 01.08.2009 – 31.10.2009, SC .X. .X. SA a emis către societatea .X. .X., din .X., Ungaria, un număr de X facturi interne în valoare totală de .X. lei, scutit cu drept de deducere, reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare totală de X euro.

Prezentarea detaliată a documentelor justificative analizate pentru livrările facturate în perioada 01.08.2009 – 31.10.2009 la .X. .X., este cea de la pct. III 1.2.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, livrările din perioada august – octombrie 2009 către .X. .X. Ungaria nu sunt scutite de taxă cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Echipa de inspecție fiscală consideră că acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează pentru perioada august 2009 – septembrie 2009 TVA suplimentar în sumă de **X lei**, iar pentru luna octombrie 2009 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de **X lei**.

**3. Soluționarea cu control anticipat a decontului cu sumă negativă a TVA, cu opțiunea de rambursare a lunii NOIEMBRIE 2009.**

**3.1 Deficiențe constatate privind TVA deductibilă din luna noiembrie 2009:**

**X lei** – reprezintă TVA aferentă facturii nr.X/13.11.2009 emisă de persoana juridică afiliată SC .X. SRL .X., care nu are menționată denumirea serviciilor prestate și nu are anexate documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului.

În luna noiembrie 2009, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă facturii nr.X/13.11.2009, în valoare de X lei și TVA de X lei, reprezentând „prestări servicii”, facturate de persoana juridică afiliată SC .X. SRL.

Prezentarea detaliată a documentelor justificative analizate pentru serviciile facturate în luna noiembrie 2009 este cea de la pct. III 1.1.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, SC .X. .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.X/13.11.2009, emisă de SC .X. X SRL .X., drept pentru care taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de X lei.

**3.2 Deficiențe constatate privind TVA colectată din luna noiembrie 2009:**

**X lei** – reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare către societatea .X. .X. Ungaria, bunuri care nu au părăsit teritoriul României.

În luna noiembrie 2009 SC .X. .X. SA a emis către societatea .X. .X., din .X., Ungaria, un număr de X facturi interne în valoare totală de X lei, scutit cu drept de deducere, reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare de X euro.

Prezentarea detaliată a documentelor justificative analizate pentru livrările facturate în luna noiembrie 2009 către .X. .X. este cea de la pct. III 1.2.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, livrările din luna noiembrie 2009 către .X. .X. Ungaria nu sunt scutite cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Echipa de inspecție fiscală consideră că acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de X lei.

**4. Soluționarea cu control anticipat a decontului cu sumă negativă a TVA, cu opțiune de rambursare a lunii DECEMBRIE 2009.**

**4.1 Deficiențe constatate privind TVA deductibilă din luna decembrie 2009:**

**X lei** – reprezintă TVA aferentă facturii nr.X/07.12.2009 emisă de persoana juridică afiliată SC .X. SRL .X., care nu are menționată denumirea serviciilor prestate și nu are anexate documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului.

În luna decembrie 2009, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă facturii nr.X/07.12.2009 în valoare de X lei și TVA de X

lei reprezentând „prestări servicii”, facturate de persoana juridică afiliată SC .X. SRL .X..

Prezentarea detaliată a documentelor justificative analizate pentru serviciile facturate în luna decembrie 2009 este cea de la pct. III 1.1.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

În consecință, SC .X. .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă facturii nr.X/07.12.2009, drept pentru care taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de **X lei**.

**4.2 Deficiențe constatate privind TVA colectată din luna decembrie 2009:**

**X lei** – reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare către .X. .X. din Ungaria, bunuri care nu au părăsit teritoriul României.

În luna decembrie 2009, SC .X. .X. SA a emis către societatea .X. .X. din .X., Ungaria, un număr de 11 facturi interne în valoare totală de X lei, scutit cu drept de deducere, reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare totală de X euro.

Prezentarea detaliată a documentelor analizate pentru livrările facturate în luna decembrie 2009 către .X. .X. este cea de la pct. III 1.2.1, lit.A) din Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, livrările din luna decembrie 2009 către .X. .X. Ungaria nu sunt scutite de taxă cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128. alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Echipa de inspecție fiscală consideră că acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de **X lei**.

Concluzionând constatările organelor de inspecție fiscală, situația TVA de plată stabilită suplimentar și accesoriile aferente, precum și soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiunea de rambursare aferente lunilor iulie, octombrie, noiembrie și decembrie 2009, se prezintă astfel:

- TVA de plată suplimentar	<b>X lei,</b>
- majorări TVA suplimentar	<b>X lei,</b>
- majorări	<b>.X. lei,</b>
- diminuare TVA de rambursat	<b>X lei,</b>
<b>Total</b>	<b>.X. lei.</b>

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul**

**cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management facturate de SC .X. X SRL (.X.), cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are drept de deducere a TVA pentru serviciile facturate, în condițiile în care aceasta nu justifică prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar facturile emise de .X. nu respectă prevederile art.155 alin.(5) lit.k) din Codul fiscal.**

**În fapt,** în perioada aprilie – decembrie 2009, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă unor facturi, în valoare totală de X lei și TVA de .X., lei, reprezentând „prestări servicii”, facturate de persoana juridică afiliată SC .X. SRL.

Pentru prestările de servicii facturate părțile au încheiat Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr.X./29.01.2009, fiecare factură având anexat un raport privind serviciile acordate și actul de predare-primire a serviciilor de consultanță prestate.

Conform pct.1.1 din contract, .X. se obligă să-i acorde beneficiarului, SC .X. .X. SA, servicii de consultanță și asistență de specialitate constând în consultații, îndrumare și asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, precum și să reprezinte beneficiarul în fața terților și/sau cocontractanților în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate.

Prin actul adițional nr..X./26.03.2009 părțile au convenit modificarea pct. 4.2 din contract, stabilind prețul prestației pentru fiecare lună din anul 2009, de la .X. lei în luna martie 2009, la .X. în luna decembrie 2009.

Pe timpul controlului, deși organele de inspecție fiscală au solicitat documente suplimentare în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de furnizor, SC .X. .X. SA nu a furnizat documente suplimentare care să ateste realizarea efectivă a serviciilor facturate și că acestea au fost efectuate în scopul îndeplinirii obiectului de activitate al societății verificate.

Totodată, facturile emise de .X. nu cuprind denumirea serviciilor prestate, informație obligatorie a fi menționată pe factură, conform prevederilor art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru neprezentarea de documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același text, organele de inspecție fiscală consideră că SC .X. X SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor de prestări servicii de consultanță și asistență de specialitate emise de .X..

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală, fără just temei, nu acordă drept de deducere a TVA pentru cheltuielile de consultanță, asistență de specialitate și management activ plătite către persoana afiliată .X. și solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a TVA în valoare de .X. lei pentru serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ.

**În drept**, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

coroborate cu cele ale art.146 alin. (1) lit. a) din același act normativ:

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

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

De asemenea, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea de Guvern nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

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

Între informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura, la art.155 alin. (5) lit.k) din Codul Fiscal se specifică:

**“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații :**

**[...]**

**k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor , în cazul livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi;**

Față de prevederile legale, mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația serviciilor achizionate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu facturi fiscale care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin actul adițional din 27.03.2009 la contractul nr..X./29.01.2009, anexat la contestație (document ce nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală), obiectul contractului se constituie în *servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, constând în consultanță, îndrumare, asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, reprezentarea beneficiarului în raporturile cu terții și/sau cocontractanți în domeniile de acodare a consultanței și asistenței de specialitate, precum și asigurarea managementului activ al societății prin intermediul salariaților executantului.*

Având în vedere obiectul contractului, precum și faptul că .X. este persoană afiliată în relația comercială cu contestatoarea și că prestează servicii exclusiv societăților membre ale grupului .X. din Romania, trebuie menționate și prevederile pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitor la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:**

**a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;**

**b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă**



***generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.***

Față de prevederile legale menționate, se reține că în cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere atât faptul că nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor, precum și faptul că serviciile trebuie să fie prestate în fapt.

Din analiza documentelor prezentate de contestatoare se constată că obiectul contractului, de acordare de servicii de consultanță și asistență de specialitate și management activ, are un caracter de maximă generalitate, nu detaliază mai concret natura serviciilor contractate în vederea cuantificării prestației, termenele la care serviciile trebuie să se realizeze, tariful perceput pentru fiecare serviciu acordat în direcțiile activității economice ale SC .X. .X. SA, elemente obligatorii pentru justa comensurare a serviciilor prestate.

Documentele justificative anexate de contestatoare (marea majoritate în limba rusă) cuprind decizii, dispoziții, circulare, instrucțiuni, protocoale, procese verbale și regulamente, fără nici o legătură cu serviciile de consultanță, asistență de specialitate și management activ menționate în contract, parte din acestea fiind pentru uzul intern al altor societăți (.X., X).

Se poate observa, de asemenea, faptul că cheltuielile cu remunerația persoanelor care sunt salariați ai executantului și au prestat servicii la sediul executantului, ca urmare a repartizării cheltuielilor în cadrul grupului („cota salarii corporatiste”), incluse de .X. în facturile lunare, nu sunt menționate în contract și actele adiționale ca fiind în sarcina SC .X. .X. SA.

Simpla întocmire a unei facturi, încheiere a unui contract, a unui act de predare primire a raportului privind serviciile acordate, raport care reprezintă o detaliere a cheltuielilor executantului și contravaloarea acestora, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. .X. SA.

În concluzie, referitor la *documentele justificative care atestă prestarea serviciilor anexate contestației*, constatăm că acestea nu aduc nimic relevant în sensul justificării prestării serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestate.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere atunci când facturile nu conțin denumirea serviciilor prestate, societatea nu trebuia să-și exercite dreptul de deducere deoarece facturile emise de .X. nu respectă prevederile art.155, alin.(5) lit.k) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *nu conțin denumirea serviciilor prestate*.

În acest sens, este aplicabilă și Decizia nr. V din 15.01.2007 dată de Înalta Curte de Casație și Justiție (publicată în M.O. nr.732/30.10.2007) care a decis că *„taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă... în situația în care*

*documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prezăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care este solicitată deducerea TVA”.*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor emise de **.X.**, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. .X. SA**, referitoare la acest capăt de cerere, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

***“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,***

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

***“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:***

***a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”.***

**2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor de transport emise de SC .X. SRL .X., cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are drept de deducere a TVA în condițiile în care aceasta nu prezintă documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. .X. SA.**

**În fapt,** în perioada 23.01.2008 – 31.03.2008, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă a 12 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X. lei emise de SC .X. SRL .X., reprezentând servicii de transport intern pe diverse rute din țară. Facturile nu au anexate comenzile, avizele de însoțire a mărfii și scrisorile de transport (CMR) aferente mărfurilor care au făcut obiectul transporturilor.

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală au ignorat existența documentelor justificative prezentate și, pe cale de consecință, solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a TVA în valoare de .X. lei pentru serviciile de transport.

**În drept**, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate este condiționat de faptul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanelor impozabile.

Societatea susține că există documente justificative din care să rezulte că transporturile cuprinse în facturi sunt în legătură cu achizițiile sau livrările societății, fără însă a prezenta documente în acest sens, iar potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”. De asemenea, art.206 alin.(1) lit. d) din același act normativ stipulează:

*“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Prin contestație societatea menționează că anexează avize de însoțire a mărfii și scrisori de transport (CMR) pentru transporturile cuprinse în facturi, dar acestea nu se regăsesc anexate la dosarul contestației.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„ Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA fără drept de deducere aferentă celor 12 facturi emise de SC **.X. SRL .X.**

**3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL .X., pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatara are drept**

**de deducere a taxei aferente acestora în condițiile în care societatea emitentă se afla în procedură de insolvență și pentru care nu s-au aplicat măsurile de simplificare (taxarea inversă) prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

**În fapt**, în perioada 18.03.2008 – 16.05.2008, SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă a 5 facturi, în valoare totală de .X. lei și TVA de .X., lei emise de SC .X. SRL .X..

Conform Sentinței Tribunalului Comercial .X. nr. /C/2008 din 18.03.2008, publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/2008 editat de O.N.R.C, s-a deschis procedura de insolvență la SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în momentul emiterii facturilor, SC .X. SRL se afla în porcedură de insolvență, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art.160 alin.(2) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, era obligată să menționeze pe facturi „*taxare inversă*” fără să înscrie taxa aferentă.

În situația în care SC .X. SRL a omis aplicarea măsurilor de simplificare, SC .X. .X. SA era obligată, conform art.160 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, să aplice taxarea inversă și să nu facă plata taxei către furnizor.

Având în vedere că, prin neaplicarea taxării inverse, societatea a beneficiat nejustificat de deducerea TVA, respectiv a diminuat TVA de plată cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.22 lit.d), art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru perioada cuprinsă între lunile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost dedusă (fără a fi și colectată) și data de 25.12.2009, au stabilit în sarcina societății verificate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

SC .X. .X. SA susține că în mod legal și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art.146 din Codul fiscal, nefiind incidente prevederile art.160 alin.(2) și alin.(3) din același text, așa cum susțin organele de inspecție fiscală, deoarece notificarea părților cu privire la deschiderea procedurii insolvenței SC .X. SRL se efectuează prin Buletinul procedurilor de insolvență, data deschiderii procedurii de insolvență fiind data publicării Sentinței Tribunalului Comercial .X. nr.609/C/2008 în Buletinul procedurilor de insolvență, respectiv 19.05.2008, data la care a fost publicat Buletinul nr.1895/2008, și nu data emiterii Sentinței de către Tribunalul .X., 18.03.2008, așa cum eronat au invocat organele fiscale.

**În drept** sunt aplicabile prevederile art.160 alin.(2), (3) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“ (2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

**[...]**

**b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;**

**[...]**

**3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.**

**[...]**

**5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).**

Din analiza textelor de lege menționate se reține că la momentul deschiderii procedurii insolvenței, persoanele pentru care aceasta s-a deschis sunt obligate să aplice măsurile de simplificare pentru bunurile livrate și serviciile prestate, înscriind pe facturi mențiunea "taxarea inversă", fără să înscrie taxa aferentă. În situația în care furnizorul nu a menționat "taxarea inversă", beneficiarul este obligat să aplice "taxarea inversă", făcând din proprie inițiativă această mențiune pe factură și neefectuând plata taxei către furnizor.

Pentru neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege sunt aplicabile prevederile pct.82 alin.(9) și (10) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora:

**“(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.**

**(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele**

**perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări...”**

Față de prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei (această taxă trebuia colectată în același timp cu deducerea) dispunând contribuabilului măsura regularizării taxei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.11.2011.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia notificarea părților cu privire la deschiderea procedurii insolvenței SC .X. SRL s-a făcut prin Buletinul procedurilor de insolvență, iar data notificării deschiderii procedurii de insolvență este data publicării Sentinței Tribunalului Comercial .X. nr.X/C/2008 în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/2008, respectiv 19.05.2008, trebuie menționate prevederile art.3 pct.4 și art.33 pct.4 și 6 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, potrivit căroră:

**“ 4. data deschiderii procedurii reprezintă:**

**a) în cazul cererii debitorului de deschidere a procedurii, data pronunțării încheierii prevăzute la [art. 32](#) alin. (1);**

**b) în cazul cererii creditorului de deschidere a procedurii, data pronunțării sentinței judecătorului-sindic, prevăzută la [art. 33](#) alin. (4) sau (6);**

**(4) Dacă judecătorul-sindic stabilește că debitorul este în stare de insolvență, îi va respinge contestația și va deschide, printr-o sentință, procedura generală, situație în care un plan de reorganizare poate fi formulat numai de către administratorul judiciar sau de către creditorii deținând împreună sau separat minimum 20% din valoarea masei credale și numai dacă aceștia își exprimă intenția de a depune un plan în termenul prevăzut la [art. 59](#) alin. (1), respectiv la [art. 60](#) alin. (2).**

**(6) Dacă debitorul nu contestă, în termenul prevăzut la alin. (2), că ar fi în stare de insolvență și își exprimă intenția de a-și reorganiza activitatea, judecătorul-sindic va da o sentință de deschidere a procedurii generale...”**

Față de prevederile legale menționate se reține că data deschiderii procedurii insolvenței este data pronunțării sentinței judecătorului-sindic, respectiv data de 18.03.2008 când s-a pronunțat de către Tribunalul Comercial .X. Sentința nr.X/C/2008 și nu data de 19.05.2008 când aceasta a fost publicată în Buletinul procedurilor de insolvență, fapt pentru care argumentul contestatarii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”**

urmează ca și capătul de cerere referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere, să fie respins ca neîntemeiat.

**4. Referitor la suma de X lei reprezentând TVA aferentă unor refuzuri cantitative, respectiv aferentă facturilor de fier vechi către persoane fizice, pentru care nu s-au aplicat măsurile de simplificare, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acesteia în condițiile în care SC .X. .X. SA nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei.**

**În fapt,** la data de 12.02.2008 societatea emite factura nr..X. prin care stornează parțial contravaloarea facturii nr..X./26.06.2007 pentru cantitatea de .X. tone produse metalurgice către SC X .X. Grup SRL .X., în sumă de X lei din care TVA de X lei.

La data de 09.05.2008 societatea emite factura nr..X. prin care stornează parțial contravaloarea facturii nr..X./19.10.2007, reprezentând X kg produse metalurgice către SC X SRL .X., în sumă de X lei și TVA de X lei.

Deoarece pentru cantitățile stornate societatea nu a prezentat niciun document prin care să facă dovada înregistrării intrării bunurilor în gestiune, organele de inspecție fiscală consideră aceste bunuri ca o lipsă în gestiune, operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată și stabilește că societatea datorează **TVA suplimentar în sumă de X lei.**

În perioada februarie 2008-mai 2009, SC .X. .X. SA a emis 24 de facturi de vânzare de fier vechi la persoane fizice, în valoare de X lei pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, înscriind în facturi mențiunea „taxarea inversă”. Organele de inspecție fiscală constată că, pentru livrările de fier vechi către persoane fizice, societatea a aplicat eronat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât persoanele fizice respective nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Pentru neîndeplinirea condiției prevăzute la art.160. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, SC .X. .X. SA datorează **TVA suplimentar în sumă de X lei.**

SC .X. X SA a contestat în totalitate suma stabilită prin Decizia de impunere nr..X./15.11.2011, fără a prezenta motivele de fapt și de drept pentru suma de **X lei** reprezentând TVA suplimentar de plată și nu depune nici un document în susținerea cauzei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

**“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :  
c) motivele de fapt și de drept ,  
d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.**

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

**“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,**

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Se reține că societatea, deși contestă integral debitele reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.11.2011, nu prezintă documente și argumente în susținerea cauzei, temeiul de drept pe care își întemeiază contestația, decât pentru o parte din sumele contestate.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit



probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X/1806.2010, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația, adică până la data de 29.10.2011, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, societatea contestatoare nu a depus niciun document justificativ și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de **X lei** se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”;*

**5. Referitor la suma de X lei reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare către .X. .X. și .X. 2007 BT, ambele din Ungaria, cauza supusă soluționării este dacă SC .X. .X. SA beneficiază de dreptul de scutire TVA cu drept de deducere în condițiile în care bunurile nu au părăsit teritoriul României.**

**În fapt**, în perioada 2008-2009 SC .X. .X. SA a emis către două societăți din Ungaria, .X. .X. și .X. 2007 BT, facturi interne și externe reprezentând produse metalurgice (cuie, sârmă de diferite tipuri și dimensiuni), scutit de TVA cu drept de deducere în sumă de X lei.

Societatea a prezentat contracte încheiate cu partenerii comunitari, având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalice, categoria, cantitatea, calitatea, prețul și termenii de livrare fiind menționați în specificațiile de vânzare, cu condiție de livrare FCA .X..

Pentru fiecare livrare, SC .X. .X. SA a întocmit facturi externe (comercial invoice), facturi fiscale (scutit cu drept de deducere), avize de însoțire a mărfii, certificate de calitate, liste de pachete și scrisori de transport .X. (CMR).

Conform scrisorilor de transport .X. prezentate, transporturile au fost efectuate de societăți cu sediul social declarat în România, iar plata mărfurilor s-a efectuat de către beneficiarii comunitari cu dispoziții de plată externă din conturi în valută deschise la .X. .X..

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate cu privire la livrările intracomunitare declarate de SC .X. .X. SA, au constatat următoarele:

- Administrația Fiscală din Ungaria transmite că nu există indicii referitoare la desfășurarea de activități la sediile celor două societăți, nereușind contactarea reprezentanților legali ai acestora și, deoarece s-a declarat revânzarea mărfurilor în România către societăți din .X., **este presupusă o eventuală fraudă tip carusel/facturare în lanț.**

- Garda Financiară .X., în urma verificărilor efectuate la societăți de transport și cumpărători finali, constată că **mărfurile nu au părăsit teritoriul României**, după ieșirea pe poarta fabricii, fiind direcționate către diverși clienți interni de către cei care au lansat comenzile de transport, iar documentele de livrare erau înlocuite cu cele aparținând unor societăți din .X. către cumpărători finali din România.

- Transporturile erau comandate telefonic de dl. .X., în calitate de reprezentant al celor două societăți din Ungaria, care făcea și plata acestor servicii și care, ulterior, confirma pe documentele de transport recepția mărfurilor livrate de SC .X. .X. SA.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că pentru livrările către cele două societăți din Ungaria, efectuate în perioada 2008-2009, SC .X. .X. SA nu poate beneficia de scutirea de TVA, prezăcută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât mărfurile nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către cele două societăți din Ungaria nu o determină să participe la o fraudă, iar aceste livrări respectă prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

.X. SA susține că întrucât a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul că societatea a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut sau să fi

putut avea cunoștință de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător, în condițiile în care .X. SA a depus toată diligența pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și că nu participă la fraudă, dreptul societății, în calitate de furnizor, la aplicarea scutirii prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 nu poate fi refuzat de autoritățile fiscale din România.

**În drept**, potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul .X. 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 (...)**”

iar la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„ Livrarea de bunuri**

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

Art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prezăzute 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;**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că bunurile facturate de SC .X. .X. SA către cele două societăți din Ungaria nu îndeplinesc condiția prevăzută la art.128 alin.(9) din Codul fiscal, întrucât acestea nu au fost transportate din Romania în Ungaria.

În același sens este și interpretarea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și alții, pct.(1) din dispozitiv:

„ [...] scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și, când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, **bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.**”

SC .X. .X. SA nu contestă faptul că Garda Financiară a constatat că mărfurile livrate către cele două societăți din Ungaria nu au părăsit teritoriul României, dar consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe motiv că acestea nu reprezintă livrări intracomunitare, contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, invocând în acest sens principiul securității juridice, proporționalității și neutralității TVA.

Cu toate acestea Hotărârea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și alții, având în vedere principiile invocate de contestatară, concluzionează la pct.2) din dispozitiv:

„2) Articolul 28c secțiunea A litera(a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât 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.”

Astfel, pornind chiar de la faptul că livrările erau confirmate pe documentele de transport de reprezentantul celor două societăți din Ungaria la sediul SC .X. .X. SA și nu la locul de recepție a mărfii, fapt ce era de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, contestatara trebuia să ia măsuri pentru a se asigura pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Prevederile legale nu limitează la scrisoarea de transport (CMR) dovada livrării intracomunitare, indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, astfel încât SC .X. .X. SA avea posibilitatea să solicite orice alte documente ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României (foaie de parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum achitată în Ungaria), având în vedere și faptul că marea majoritate a transporturilor au fost efectuate de aceeași societate din .X. (SC .X. X SRL).

Contestatara nu a depus la contestație niciun document din care să reiasă că a depus diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Mai mult, împuternicirea referitoare la reprezentantul celor două societăți din Ungaria, despre care contestatoarea face referire în contestație, nu este anexată de SC .X. .X. SA în dovedirea unei minime diligențe întreprinse.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că livrările efectuate de contestatară către cele două societăți din Ungaria reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentar în sumă de **X lei** și obligațiile fiscale accesorii aferente, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./15.11.2011 emisă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

***“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”***,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

***“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:***

***a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”.***

**6. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina SC .X. .X. SA a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept „**accessorium sequitur principalem**”, drept pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

### ***DECIDE***

**Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de SC .X. .X. SA împotriva *Deciziei de impunere nr..X./15.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

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

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**