

DECIZIA NR.155

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către D.G.F.P. Brașov- Activitatea de Inspectie, privind soluționarea contestației depuse de către SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspectie fiscală în Decizia de impunere și Raportul de inspectie fiscală, prin care s-a respins la rambursare TVA.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de comunicarea Deciziei de impunere și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, conform stampilei acestei instituții.

Constatând că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea contestației formulate de către SC X.

I. SC X contestă Decizia de impunere prin care s-a respins la rambursare TVA, motivând astfel:

Organele de inspectie fiscală în mod eronat au colectat suplimentar TVA aferentă facturilor reprezentând livrări intracomunitare de bunuri.

Contestatoarea susține că se află în posesia CMR -documentul de transport conform Ordinului Ministerului Transporturilor Comerțului și Turismului pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activității conexe acestora nr.1892/2005 modificat prin Ordinul 394/2008.

De asemenea, contestatoarea susține că potrivit contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu cumpărătorul din Germania, cumpărătorul are obligația de a plăti transportul marfii, astfel că SC X nu are nicio legătură contractuală cu transportatorul.

Contestatoarea depune la dosarul contestației documentele privind transportul, facturile privind livrarea intracomunitară de marfă și invocă în susținere prevederile art.145, 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile Ordinului 2421/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute de art.143 alin (1) lit.a)-i). art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, contestatoarea solicită admiterea contestației și rambursarea TVA având în vedere că a prezentat la dosarul contestației documentele din care rezultă că livrarea de bunuri în Germania s-a realizat efectiv.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.Brașov-Activitatea de inspectie fiscală, au respins la rambursare TVA, au stabilit suplimentar TVA de plată și au calculat majorări de întârziere aferente TVA de plată.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA inregistrata in evidentele contabile in luna octombrie 2008 in baza facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii in conformitate cu prevederile art.3 alin.(4) din OMF nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

Cu privire la TVA colectata suplimentar in raportul de inspectie fiscala se specifica urmatoarele:

TVA a fost colectata suplimentar asupra livrarilor de deseuri feroase si neferoase catre firma din Germania, conform facturilor inregistrate in evidentele contabile, pentru care societatea a prezentat in timpul controlului copiiile documentelor de transport (CMR) al marfii catre societatea din Germania.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca documentele de transport (CMR) nu sunt completate la toate campurile prevazute de formulat, respectiv campul 24 "semnatura si stampila destinatarului", campul 23 "semnatura si stampila transportatorului".

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri in conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 si art.10 din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute de art.143 alin (1) lit.a)-i). art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.10.2008-30.10.2008

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna octombrie 2008, cu optiune de rambursare a sumei negative, inregistrat la A.F.P.Fagaras.

In ceea ce priveste TVA, contestata de catre SCX, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este daca SC X are dreptul la rambursarea TVA.**

In fapt, din raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, au colectat suplimentar TVA si au respins la rambursare TVA.

Prin Decizia de impunere, emisa in baza raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de inspectie fiscala, au respins la rambursare TVA, au stabilit suplimentar TVA de plata si au calculat majorari de intarziere aferente TVA de plata.

1.In ceea ce priveste TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca

D.G.F.P.Brasov se poate investi cu solutionarea de fond a acestui capat de cerere in conditiile in care societatea nu prezinta niciun argument in sustinerea contestatiei.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA inregistrata in evidentele contabile in luna octombrie 2008 in baza facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii in conformitate cu prevederile art.3 alin.(4) din OMF nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

Contestatoarea contestata TVA respinsa la rambursare, fara a face vreo referire si fara a prezenta argumente cu privire la TVA respinsa la deducere.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile pct.12.1 din OMF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

-art.206

"1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

-pct.12.1 din OMF nr.519/2005

"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;"

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.213 alin.(1) si (5) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Deoarece, contestatoarea nu aduce niciun argument si nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la TVA respinsa la deducere, urmeaza a se respinge contestatia ca fiind nemotivata cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala.

2. Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra livrarilor intracomunitare de bunuri, contestata de societate, precizam:

În fapt, din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata de catre SC X , se retine faptul ca societatea a inregistrat in jurnalul de vanzari, venituri din livrarea de deseuri feroase si neferoase catre firma din Germania,

Urmare a verificarii efectuate, cu privire la inregistrarea in evidentele fiscale a facturilor mai sus mentionate s-a constatat faptul ca societatea nu detine documentele justificative, prevazute de art.10 alin.(1) din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute de art.143 alin (1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vederea justificarii dreptului de scutire cu drept de deducere a TVA aferente veniturilor realizate din livrarile intracomunitare de bunuri.

În Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza faptul ca societatea nu a prezentat in timpul controlului originalul documentelor de transport a bunurilor inscrise in facturile mai sus mentionate, emise catre societatea din Germania, iar documentele de transport prezentate in copie nu au completate toate campurile, respectiv campul 23 "semnatura si stampila transportatorului" si campul 24 "semnatura si stampila destinatarului".

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta veniturilor inregistrate in contabilitate, in baza facturilor emise catre societatea din Germania, potrivit prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,.

În contestatia formulata, cu privire la TVA colectata suplimentar, contestatoarea sustine faptul ca bunurile inscrise in facturile in cauza au fost transportate in Germania si ca se afla in posesia CMR -documentul de transport conform Ordinului Ministerului Transporturilor Comertului si Turismului pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea transporturilor rutiere si a activitatii conexe acestora nr.1892/2005 modificat prin Ordinul 394/2008.

La dosarul contestatiei SC X a depus copiile documentelor de transport.

De asemenea, contestatoarea sustine ca potrivit contractului de vanzare-cumparare incheiat cu cumparatorul din Germania, cumparatorul are obligatia de a plati transportul marfii, astfel ca SC X nu are nicio legatura contractuala cu transportatorul.

În drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) si 143 alin.(2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

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

-art.143

"(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, cu excepția:

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit prevederilor legale enunțate, sunt îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare doar dacă bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor, cumparator sau alta persoană în contul acestora.

Regula generală prevede că livrarile sunt operațiuni impozabile la plecare, însă în cazul livrarilor intracomunitare Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilește un regim de scutire cu drept de deducere (facturare fără TVA), dacă beneficiarul furnizează un cod valid de TVA, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru decât cel al furnizorului.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere din punct de vedere a TVA, o altă condiție o reprezintă dovada transportului, rezultată din definiția livrării intracomunitare dată de prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume că bunurile să fie transportate dintr-un stat membru în alt stat membru.

De asemenea, la art.10 alin.(1) din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute de art.143 alin (1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

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

și, după caz,

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

Prevederile legale enunțate stipulează, în mod clar, condițiile și documentele necesare justificării scutirii de taxă pentru livrarile intracomunitare de bunuri, respectiv factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului din alt stat membru, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, comanda sau contractul de vânzare-cumpărare și documentele de asigurare.

Contestatoarea, în timpul controlului cât și la dosarul contestației a prezentat documentele de transport (CMR) în copie xerox susținând faptul că potrivit

Contractului de vanzare-cumparare incheiat cu cumparatorul din Germania, cumparatorul are obligatia de a plati transportul marfii, astfel ca SC X nu are nicio legatura contractuala cu transportatorul.

Analizand documentele existente la dosar, precizam ca pe Invoice se mentioneaza faptul ca bunurile au fost livrate catre societatea din Germania in baza altui Contract de vanzare-cumparare.

In procedura de solutionare a contestatiei formulata de petenta impotriva Deciziei de impunere, anterioare actualei verificari, organele de solutionare a contestatiei au solicitat petentei transmiterea contractului de vanzare cumparare. Petenta nu a transmis acest contract.

Pe Invoice se specifica faptul ca marfa a fost livrata catre societatea din Germania in baza altui contract de vanzare-cumparare .

La dosarul contestatiei se afla Contractul de vanzare- cumparare in cauza, in care, la capitolul IV "Incarcarea, transportul si receptia marfii" se mentioneaza faptul ca "Cheltuielile de transport sunt suportate de vanzator si ele sunt incluse in pret" .

Contractul de vanzare cumparare are valabilitate pe perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2007, conform capitolului III "Conditii de livrare".

La capitolul VI "Conditii contractuale" cu privire la sarcinile vanzatorului, se precizeaza:

"Vanzatorul are obligatia de a asigura transportul conform INCOTERMS 1990."

Contractul de cumparare din 2008, incheiat intre firma din Germania in calitate de cumparator si SC in calitate de vanzator, si la care face referire contestatoarea, la punctul IV "Incarcarea, transportul si receptia marfii" se precizeaza faptul ca "**Cheltuielile de transport vor fi suportate de catre cumparator si sunt incluse in pretul marfii.**Conditii asigurare si cheltuieli Incoterms1990, conditii de livrare la poarta fabricii."

La punctul VI "Obligatiile vanzatorului "**Vanzatorul are obligatia de a efectua transportul marfii conform Incoterms 1990 la depozitul indicat de cumparator**".

In aceste conditii, afirmatia petentei potrivit careia "transportul cade in sarcina cumparatorului si SCX nu are nicio legatura contractuala cu transportatorul" nu este reala.

Se retine faptul ca, marfa inscrisa in Invoice in baza carora s-au intocmit facturile in cauza nu a fost transportata in Germania din moment ce vanzatorul nu detine documentul de transport al marfii in original.

Potrivit prevederilor legale, singurul document care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru este scrisoarea de transport -CMR.

Scrisoarea de transport -CMR constituie dovada materiala a conditiilor de incheiere a contractului de transport in trafic rutier international de marfuri, precum si dovada primirii marfii de catre destinatar.

Modelul CMR cu datele ce trebuiesc completate este prevazut de Ordinul Ministerului Transporturilor Comertului si Turismului pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea transporturilor rutiere si a activitatii conexe acestora nr.1892/2006 modificat prin Ordinul 394/2008, care la art.40 alin.(2) precizeaza:

"(2) Pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic național, prin document de transport se înțelege scrisoarea de transport C.M.R., prevăzută de

Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (Convenția C.M.R.), la care România a aderat prin Decretul nr. 429/1972, al cărei model este prevăzut în anexa nr. 6 la prezentele norme.”

În Decretul nr.451/ 1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), la art.5, se specifica următoarele:

*“Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. **Primul exemplar se remite expeditorului**, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”*

Având în vedere că din Contractele încheiate de societate cu firma din Germania, rezulta că transportul cade în sarcina vânzătorului și prețul transportului este inclus în prețul marfii iar potrivit prevederilor legale enunțate mai sus primul exemplar original din Scrisoarea de transport- CMR se remite expeditorului, SC X avea obligația de a prezenta originalul documentului de transport și nu copia acestuia deoarece documentul de transport -CMR este singurul document cu care se justifică faptul că, marfa a fost transportată în Germania și a fost primită de către destinatar.

În raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că pentru o parte din facturile emise de SC X către societatea din Germania, contestatoarea a prezentat documentul de transport-CMR în original, astfel că în aceste condiții contestatoarea a beneficiat de scutire cu drept de deducere în ceea ce privește TVA.

La dosarul contestației, prin adresa SC X a prezentat copiile facturilor, în cauză, emise către Finox Germania și copiile documentelor de transport- CMR, aferente acestor facturi.

Intrucât SC X nu poate prezenta în original dovada că bunurile, la care se referă Invoice în baza cărora s-au întocmit facturile în cauză, au fost transportate din România în alt stat membru al Comunității Europene, respectiv Germania, se constată că pentru aceste operațiuni nu pot fi aplicate prevederile legale referitoare la scutirea de TVA și pe cale de consecință organele de inspecție fiscală au procedat corect și legal la colectarea TVA, aferentă acestor operațiuni economice, potrivit prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Neîndeplinirea unei condiții impuse de legiuitor prin prevederile legale, în cazul în speta -documentele originale care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru-, atrage după sine pierderea dreptului la scutirea de TVA cu drept de deducere în cazul livrarilor intracomunitare.

Având în vedere neconcordanțele dintre susținerile petentei conform cărora aceasta nu a avut nicio legătură contractuală cu transportatorul raportat la prevederile contractului conform cărora vânzătorul este obligat să efectueze transportul marfii iar costul transportului este inclus în prețul marfii și imposibilitatea petentei de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală a originalului

documentelor de transport, urmeaza a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei de SC X nu sunt de natura sa modifice continutul Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere prin care s-a respins la rambursare TVA, s-a stabilit suplimentar TVA de plata si s-au calculat majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.