

DECIZIA nr. 738/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti - Serviciul de Inspecție Fiscala 3 cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de x, cu sediul in x si adresa de corespondenta la SC x SRL, cu sediul in str. x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **24.06.2015**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x, comunicata in data de **25.05.2015**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Din cauza unei erori de calcul s-a considerat eronat TVA de rambursat conform inspectiei fiscale suma de x lei, in loc de x lei.

2. Referitor la TVA in suma de x lei:

O parte din achizitiile efectuate de societate (x) de la furnizorul roman au parasit Romania cu scopul de a fi exportate in China. Declaratiile vamale au fost intocmite atat in Romania, cat si in Austria.

A. Pentru bunurile achizitionate de la furnizorul roman si exportate din Romania, x se afla in posesia tuturor documentelor necesare justificarii scutirii. In acest sens, anexeaza o serie de documente in legatura cu declaratia vamala de export nr. x.

B. Livrarea bunurilor din Romania in Austria in vederea efectuării formalitatilor de export in Austria reprezinta un non-transfer de bunuri, motiv pentru care x nu are obligatia raportarii miscarii bunurilor din Romania in Austria.

Prin urmare, organele de control au constatat eronat ca tranzactiile privind bunurile respective reprezinta livrari de bunuri cu titlu gratuit.

3. Referitor la TVA in suma de x lei:

Organele de control se afla in posesia certificarii incheierii operatiunii de export de catre organele vamale competente, motiv pentru care acestea au incalcat principiul proportionalitatii.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – x, AFCM Bucuresti a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

Cauza supusa solutionarii este dacă societatea poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă exportului de bunuri, în condițiile în care nu a justificat această scutire cu documentele prevăzute de lege.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma totala de x lei, pentru perioada iulie 2012 - august 2014, care provine din:

- x lei - TVA aferenta declaratiei vamale de export nr. X din data de 22.11.2012, pentru care societatea nu detine documente legal intocmite privind scutirea de TVA, contrar dispozitiilor art. 143 alin. (1) lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferenta bunurilor achizitionate de la SC x SRL, care nu exista in stoc si pentru care societatea nu detine facturi emise, documente privind custodia/depozitarea acestora, documente care sa ateste locul de livrare si orice alte documente din care sa rezulte scopul pentru care au fost efectuate achizitiile de marfuri; se retine ca, in legatura cu aceasta suma, societatea invoca faptul ca o parte din achizitiile de la furnizorul roman au parasit Romania, cu scopul de a fi exportate din Comunitate in China, declaratiile vamale fiind intocmite atat in Romania, cat si in Austria; de asemenea, referitor la declaratiile de export intocmite in Austria, aceasta sustine ca, intrucat tranzactiile reprezinta nontransferuri de bunuri, nu are obligatia de raportare in jurnale/declaratii de TVA din Romania.

Potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au preluat eronat in decizia de impunere contestata TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, in loc de suma de x lei.

În drept, art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor stipulează:

Codul fiscal:

“Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxă:

a) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său [...].**

(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.”

Conform art. 2 din OMFP 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 2. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal **se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, **documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;**

b) **unul dintre următoarele documente:**

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

c) **documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.**

Litera a) a fost modificată prin punctul 1. din Ordin nr. 1708/2012 începând cu 01.01.2013.

“a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export.”

Din prevederile legale invocate rezultă că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său.

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică de exportator cu factura care trebuie să dețină informațiile prevăzute de art. 155 din Codul fiscal, documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare și de certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export, sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export sau de exemplarul 3 al documentului administrativ unic. Așadar, **cele 3 condiții prevăzute de lege trebuie îndeplinite cumulativ.**

În speta, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, societatea avea obligația de a colecta TVA în suma totală de x lei, pentru perioada iulie 2012 - august 2014, care provine din:

- x lei - TVA aferentă declarației vamale de export nr. X din data de 22.11.2012, pentru care societatea nu deține documente legal întocmite privind scutirea de TVA, contrar dispozițiilor art. 143 alin. (1) lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferentă bunurilor achiziționate de la SC x SRL, care nu există în stoc și pentru care societatea nu deține facturi emise, documente privind custodia/depozitarea acestora, documente care să ateste locul de livrare și orice alte documente din care să rezulte scopul pentru care au fost efectuate achizițiile de marfuri și pentru care s-a considerat o operațiune asimilată livrărilor de bunuri, în temeiul art. 128 alin. (1) și alin. (4) lit b) din Codul fiscal.

3.1 Referitor la TVA în suma de x lei:

1. Conform mențiunilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației:

*“În vederea stabilirii activităților desfășurate de societate în perioada supusă inspecției fiscale, prin adresele nr. x s-au solicitat documente **în original și traduse**. Urmare solicitării, au fost puse la dispoziție doar o parte din documentele solicitate.
(...)”*

*Organelor de inspecție nu li s-a prezentat dovada transportului acestor bunuri
(...).”*

2. Pentru a justifica tranzacțiile reprezentând livrări de bunuri din România în Austria, în vederea exportului în China, societatea a depus în susținerea contestației următoarele documente:

- declaratiile vamale de export: de exemplu, declaratia x din data de 30.11.2012; se retine ca toate declaratiile de export sunt netraduse in limba romana, contrar dispozitiilor art. 8 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care organul de solutionare nu se poate pronunta cu privire la continutul acestora; de altfel, asa cum am aratat anterior organele de control i-au solicitat in mod expres societatii prezentarea documentelor in original si traduse potrivit dispozitiilor legale;

- facturile fiscale de vanzare catre x, China: de exemplu: factura nr. x;

- facturile fiscale de achizitie de la SC x Romania SRL, pe care se mentioneaza conditia de livrare EXW Timisoara, iar adresa de destinatie : x, Otopeni: factura initiala nr. x si factura corectata nr. x; factura initiala nr. x si factura corectata nr. x; factura initiala nr. x si factura corectata nr. x; se retine ca facturile de corectie sunt intocmite **fara a fi respectate** dispozitiile art. 159 din Codul fiscal, potrivit carora:

“Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și **concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”**

- societatea **nu a prezentat documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său**, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii potrivit careia in speta este vorba de nontransferuri de bunuri, cata vreme nu a dovedit cu documente ca bunurile **au parasit teritoriul Romaniei** si au fost transportate in Austria cu scopul final de a fi exportate in China.

Mai mult, exista neconcordante intre codul vamal tarifar indicat in facturile de achizitie in raport cu cele inscrise in declaratiile vamale, societatea neprezentand nicio explicatie cu privire la aceste neconcordante. Spre exemplificare: in facturile de achizitie nr. x, respectiv nr. x; nr. x, respectiv nr. x; nr. x, respectiv nr. x, codul vamal tarifar al bunurilor achizitionate este x, in timp ce in declaratia vamala de export nr. x, codul vamal tarifar al bunurilor exportate este x.

3. Pentru a justifica exportul de bunuri din Romania in China, societatea a depus in sustinerea contestatiei numai urmatoarele documente:

- declaratia vamala de export nr. x/**11.11.2011**;

- factura fiscala de vanzare catre x nr. x/**09.11.2011**;

- facturile de achizitie de la SC x SRL nr. x₁;

- documentul de transport aerian nr. x/**11.11.2011**;

- captura de ecran (print screen) denumita “rezultatele controlului efectuat de vama”.

Din analiza documentelor de mai sus rezulta urmatoarele:

- facturile de achizitie a marfurilor (care au facut obiectul controlului) sunt ulterioare declaratiei vamale de export, acestea fiind emise in data de 14.11.2011, iar exportul fiind efectuat in data de 11.11.2011;

- codul vamal tarifar indicat in facturile de achizitie a bunurilor este x, in timp ce in factura de vanzare si declaratia vamala sunt indicate bunuri exportate cu codul vamal tarifar x, societatea neprezentand nicio explicatie pentru aceste neconcordante;

- declaratia vamala de export nr. x din data de 11.11.2011 poarta o stampila a Biroului Vamal Otopeni, datata 11.11.2009, iar simpla "captura de ecran" nu poate reprezenta certificarea încheierii operatiunii de export de către biroul vamal de export.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca societatea nu a facut dovada ca detine documente care sa demonstreze vanzarea acestora si nici documente din care sa rezulte ca aceste bunuri sunt depozitate/ lasate in custodie, rezulta ca, in mod corect organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei, in temeiul dispozitiilor art. 128 alin (1) si (4) lit b) si art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Astfel cum a fost retinut anterior, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică de exportator cu o serie de documente, expres enumerate la art. 2 alin. (2) din OMFP nr. 2421/2007, lipsa unuia dintre acestea conducand la neacordarea scutirii.

In speta potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x:

*"Referitor la suma de x lei reprezentand TVA colectata suplimentar, mentionam ca **societatea nu a prezentat niciun document care atesta exportul bunurilor**, desi acestea au fost solicitate in mod repetat conform adreselor nr. x.*

*Mai mult decat atat, contestatara, urmare punctului de vedere exprimat, recunoaste ca: "nu are obligatia colectarii TVA (...) **cu exceptia exportului realizat in baza declaratiei vamale de export nr. x pentru care aceste documente nu au fost puse la dispozitie.**"*

In motivarea contestatiei societatea sustine doar ca "inspectorii fiscali se afla in posesia certificarii incheierii operatiunii de export de catre organele vamale competente", fara sa indice niciun mijloc de proba care sa-i justifice aceasta sustinere.

De altfel, societatea nu a depus documente cu privire la acest capat de cerere nici in sustinerea contestatiei, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA si a unor principii comunitare, de altfel corecte, **este insuficienta in masura in care contestatarul nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca poate beneficia de scutirea de TVA cu privire la exportul realizat in baza declaratiei vamale de export nr. x, iar potrivit art. 206 alin. 1 lit d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se intemeiaza”.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.**

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

Prin urmare, in mod corect organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei .

Avand in vedere cele prezentate la pct. 3.1 si 3.2 din prezenta decizie, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de x, cu privire la TVA in suma de x lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei:

Potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au subliniat ca au preluat eronat in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – x contestata, TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, in loc de x lei.

Se retine ca prin Raportul de inspectie fiscala nr. F – x organele de control au stabilit ca societatea avea obligatia de a colecta suplimentar TVA in suma de x lei si nu in suma de x lei.

Drept pentru care, contestatia formulata de x urmeaza sa se admita in parte cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si sa se anuleze in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti cu privire la aceasta suma.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 2 din OMFP nr. 2421/2007, art. 128 alin (1) si alin. (4) lit b), art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) si art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 206 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestația formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

2. Admite in parte contestatia formulata de x, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti, cu privire la aceasta suma.

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