



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel: +021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48
Email: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 386/2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrație Fiscală
sub nr. 921532/14.10.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 921532/14.10.2014, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul .X., str. .X., nr..X., et..x., camera .X., sector .X., având cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2013, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și are ca obiect taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

SC .X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa 1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de .X. 2014” aprobată prin OPANAF nr.3749/2013.

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, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2014, respectiv .X./2014, potrivit mențiunii olografe de pe titlul de creanță menționat mai sus și de data înregistrării contestației la Direcția Generală .X., respectiv .X.2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând că 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 investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. prin Decizia de impunere nr..X./2014, precizând că face parte din Grupul .X., unde la “fabrica de orez” din .X., .X., deține o instalație de uscare și stocare a orezului brut supravegheată de la distanță din .X., sediul societății mamă, de specialiști italieni în tehnologia orezului, gestionarea producției și controlul calității, care se implică direct și personal, folosind cunoștințele și experiența societății mamă pentru obținerea unui orez prelucrat la același standard de calitate cu cel din .X..

Societatea menționează că a încheiat cu .X., contractul de prestări servicii .X. fn/2006, prin care societatea din .X. prestează anumite servicii, printre care: (i) servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție; (ii) servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic; (iii) servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției și (iv) configurare pc, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe, pentru care societatea din .X. a emis facturi anexate la prezenta, împreună cu documente justificative aferente.

a. În ceea ce privește livrările intracomunitare, societatea precizează următoarele:

1. În baza prevederilor art.128 alin.(9) și art 143 alin.(2) din Codul fiscal și art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006, societatea susține că:

(i) elementul esențial al unei livrări intracomunitare de bunuri este transportul acestor bunuri din România într-un alt stat membru;

(ii) furnizorul trebuie să fie în măsură să probeze acest transport cu documente conform art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006;

(iii) aceste documente trebuie evaluate împreună, fiecare având propria sa relevanță și forță probatorie în a arăta că bunurile au fost transportate în afara României, impusă de existența conjuncției “și” în enumerarea documentelor justificative din art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006;

(iv) contractul are rolul de a formaliza intenția părților de a iniția o tranzacție comercială având ca obiect livrarea de bunuri și stabilește condițiile în care se va realiza această tranzacție (termen de livrare, preț și alte obligații); factura este documentul care are rolul de a evidenția tranzacția din punct de vedere fiscal și ca document justificativ în evidențele contabile, iar documentul de transport are rolul de a ilustra mișcarea efectivă a bunurilor.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere următoarele:

(i) că a încheiat contracte de livrare cu clienții săi nerezidenți .X. și .X. în care se menționează că bunurile vor fi livrate .X.;

(ii) cei doi clienți au încheiat contracte de transport cu firme specializate care au ridicat marfa de la fabrica din .X., așa cum reiese din documentele de transport prezentate în probatoriu;

(iii) clienții au raportat în țara acestora achiziția intracomunitară a bunurilor livrate de societate.

Astfel, prin cele precizate, societatea susține că deținea probele pentru a considera, în mod rezonabil, că bunurile livrate către cei doi clienți au fost efectiv transportate în afara României, în lipsa unor mijloace de control direct care să ateste traversarea efectivă a frontierei.

2. Societatea precizează că art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006 nu stabilește niciun criteriu obiectiv de evaluare a corectitudinii documentului de transport în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare și, cu atât mai puțin, nu stabilește obligația ca acest document să fie semnat/ștampilat de beneficiar, relevante fiind prevederile art.4, art.5 alin.(1) și art.6 alin.(1) din Convenția .X., conform căroră:

(i) legislația nu prevede obligația destinatarului de a semna sau ștampila exemplarul său de .X. pentru a certifica faptul că a recepționat marfa;

(ii) faptul că documentele .X. nu conțin locul și data primirii mărfii conform art.6 alin.(1) lit.d) din convenție, nu este de natură să invalideze aceste documente în conformitate cu prevederile art.4.

Astfel, aprecierile organelor de control sunt în contradicție cu prevederile legislative și nelegale, societatea putând folosi .X.-urile aferente livrărilor ca mijloc probator pentru aplicarea scutirii de TVA, neexistând nicio modalitate de a proba în mod obiectiv traversarea frontierei, nu se poate pretinde ca o simplă semnătură/ștampilă din partea destinatarului pe documentul de transport să poată avea o forță probatorie atât de mare încât să valideze sau să invalideze orice alte circumstanțe ale tranzacției.

În susținere, societatea invocă adresa nr..X./2010 emisă de Direcția .X. din Ministerul Finanțelor Publice și Decizia nr..X. emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din A.N.A.F.

Referitor la cauza C-409/04 Teleos și alții, invocată de echipa de control, societatea precizează că:

(i) aceasta are alt fond decât prezenta, în sensul că furnizorii dețineau documente justificative pentru scutirea de TVA, dar exista suspiciunea că societățile beneficiare erau implicate în tranzacții frauduloase și prin urmare se punea problema dacă în condiții de fraudă se putea aplica scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare;

(ii) decizia nu stabilește criterii suplimentare în ceea ce privește forma sau conținutul documentelor de transport folosite în susținerea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare;

(iii) decizia nu menționează decât că furnizorul trebuie să dețină documente din care să rezulte faptul că bunurile livrate au fost transportate în alt stat membru, societatea susținând că deține aceste documente prevăzute de lege pentru a proba transportul bunurilor în alte state membre.

Totodată, societatea invocă pct. 36 și 41 din cauza C-273/11 Mecsek Gabona Kft, cât și pct.37 din cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV, concluzionând:

(i) cauza Teleos nu susține interpretarea acestora conform căreia .X.-urile pot fi folosite în susținerea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare doar în măsura în care aceste documente sunt semnate și ștampilate de cumpărător ca dovada a recepției;

(ii) în condițiile în care sistemul folosit pentru dovedirea transportului de bunuri dintr-un stat membru în altul este pur convențional, iar nici legislația națională cât și cea comunitară nu prevăd exemple concrete de probe în acest sens, cerințele statelor membre privind probarea transportului trebuie să respecte principiul securității juridice și pe cel al proporționalității;

(iii) în situația în care bunurile sunt livrate într-un stat membru, iar transportul cade în sarcina cumpărătorului, la stabilirea obligațiilor probatorii ale furnizorului trebuie avut în vedere și faptul că acesta le poate obține în mare măsură de la cumpărător.

Societatea precizează că la data depunerii contestației, aceasta a primit documente de transport semnate și ștampilate de beneficiar pentru facturile, emise către .X., nr..X./2012, nr. .X./2012, nr..X./2012 și nr..X./2012, în valoare de .X. lei și TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

b. Referitor la serviciile achiziționate, societatea susține că în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, pentru a deduce TVA trebuie îndeplinite 1) condiția de formă, respectiv contribuabilul să dețină facturi întocmite de furnizori și 2) condiția de fond, respectiv trebuie stabilită o legătură directă și imediată între achizițiile realizate de contribuabil în amonte și operațiunile taxabile pe care acesta le realizează în aval.

În ceea ce privește condiția de formă, societatea deține facturi emise de .X., care dețin informațiile prevăzute de codul fiscal și sunt confirmate de organul de control.

În ceea ce privește condiția de fond, societatea susține că în conformitate cu contractul încheiat cu .X., în perioada .X.2012 – .X.2013, societatea a primit și înregistrat în contabilitate două facturi cu privire la serviciile prestate de către dl..X., respectiv factura nr..X./2012 în sumă de .X. lei, pentru perioada .X.-.X./2012 și factura nr..X./2013 în sumă de .X. lei, pentru perioada .X. - .X. 2012, reprezentând „verificare achiziții tehnice, întreținere instalații de producție, achiziție materie primă, vânzări externe”, conform actului adițional nr..X. la contract.

Societatea precizează că din rapoartele de activitate lunare întocmite de dl..X., au rezultat următoarele servicii efectuate:

- verificare achiziții tehnice, reprezentând achiziții de piese de schimb pentru utilajele existente, achiziții de noi utilaje cât și verificarea proiectului antiincendiu, a proiectului privind noul spațiu de depozitare construit în anul 2012, și solicitarea de la furnizori a unor oferte cu privire la instalațiile de ambalat în vid, comandarea pieselor de schimb pentru anumite instalații și mașini;

- întreținere instalații de producție, respectiv verificarea zilnică a utilajelor folosite în procesul de producție ca: instalația de selectare optică a impurităților și a boabelor de orez, instalația de albire a orezului, verificarea instalațiilor de ambalare etc. Societatea menționează că reglările mașinilor și instalațiilor erau efectuate de angajații companiei, respectiv mecanici, electromecanici, electricieni, în funcție de deficiențele constatate și de instrucțiunile furnizate de dl..X.;

- achiziție de materie primă, activitate atribuită d-lui .X. ca rezultat al experienței dobândite în domeniul cultivării și prelucrării orezului. Societatea menționează că această activitate nu putea fi prestată de niciunul dintre angajați, atașând totodată organigrama pentru anul 2012, din care a rezultat că în cadrul societății nu exista departament de achiziții și cu atât mai puțin director de achiziții;

- vânzări externe, respectiv activitate de negociere și planificarea livrărilor către clienți UE și non-UE (fără Republica .X.), precum și verificarea derulării de contracte. Societatea menționează că în organigrama societății nu era prevăzut postul de director comercial, singurele activități comerciale erau atribuite d-nei .X., aceasta desfășurând activități comerciale pentru vânzările la intern și exporturile către Republica .X..

Societatea contestă punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală ca fiind în contradicție cu realitatea, întrucât atribuțiile dl..X. în calitate de director fabrică sunt atribuții generice ale oricărui director de fabrică pentru a se asigura de bunul mers al societății, iar obiectul de activitate al societății fiind într-un domeniu fără tradiție în România, societatea nu avea personal pregătit în acest sens, respectiv specialiști în managementul liniilor de producție, în condițiile în care funcția de director de fabrică, respectiv dl. .X., avea încadrarea inițială în contractul de muncă de “tehnician de morărit”.

Totodată, societatea susține că atribuțiile menționate de echipa de inspecție fiscală de pe fișa de post a dl..X., în calitate de director, erau cele aferente unui director din cadrul Departamentului .X. și nu se regăsesc printre activitățile prestate de dl..X.. Întrucât linia de producție de la .X. funcționa fără întreruperi, era necesară prezența unor angajați precum inginer mecanic, mecanic, electromecanic, personal specializat în a efectua reglările/schimbul de piese/mentenanța utilajelor folosite în procesul de fabricație, lucrări efectuate la cererea și sub stricta supraveghere a dl..X..

Societatea anexează, în susținere, rapoarte lunare și corespondența d-lui .X., documente cu care poate proba faptul că serviciile au fost achiziționate în folosul activității sale și dreptul de a deduce TVA aferentă acestora.

Societatea susține că refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate, în condițiile în care probează îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege prin faptul că deține documente justificative care să dovedească că acestea au fost prestate în beneficiul său, reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA statuat de CJUE în jurisprudența sa, respectiv cazurile C-439/04 și C-440/04, iar abordarea organelor de inspecție fiscală este nelegală și abuzivă.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită desființarea Deciziei de impunere nr. .X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 și rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: .X./2012 – .X./2013

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a încheiat cu .X., societate afiliată, un contract de prestări servicii fn/2006 și actele adiționale nr.1-7, iar începând cu data de .X./2013 contractul și-a încheiat perioada de derulare.

Din analiza contractului, pentru stabilirea naturii serviciilor și a tratamentului fiscal aplicabil, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta cuprinde următoarele clauze:

„Art.1 Obiectul contractului

Prestatorul va desfășura în favoarea Beneficiarului servicii de consultanță și management, prin intermediul personalului propriu detașat în România în acest scop. Aceste servicii constau în principal, fără a se limita la, în:

- Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție;
- Servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic;
- Servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției;
- Configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe.

Art.2 Valoarea contractului

(1) Prețul contractului va fi stabilit pe baza unui tarif orar, neunitar, determinat pe baza pregătirii și a experienței personalului ce

va fi delegat pentru prestarea serviciilor ce fac obiectul prezentului Contract.

(2) Tariful va fi comunicat de către Prestator și supus aprobării Beneficiarului, de îndată ce vor fi numiți profesioniștii ce vor fi detașați la sediul Beneficiarului, urmând a se redacta și semna o Anexă la Contract în acest sens.[...]

Art.4 Facturare

Prestatorul va calcula suma datorată de Beneficiar pe baza tarifului orar stabilit pentru fiecare profesionist în parte, aplicat la timpul efectiv alocat prestării serviciului. Timpul efectiv alocat prestării serviciului va fi evidențiat de fiecare profesionist într-o fișă proprie de activitate, cuprinzând totodată și descrierea serviciului prestat.[...]

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. în sumă totală de .X. lei, societate afiliată, reprezentând servicii de consultanță și management, înregistrate în contabilitate prin aplicarea regimului de taxare inversă, .X. „TVA deductibilă” = .X. „TVA colectată”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractului sus menționat, cât și din documentele justificative prezentate de societate, că serviciile care faceau obiectul contractului și actelor adiționale erau activități desfășurate de personalul angajat cu contract de muncă, respectiv dl. .X. – director, având atribuții în acest sens stabilite prin fișa postului, dl..X. - director de fabrică .X., cât și .X. – inginer mecanic, .X. – mecanic, electrician .X., electromecanici .X., .X., .X., .X. și .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că atribuțiile ce-i revin directorului de fabrică .X. rezidă din definiția inițială a fișei postului: „1.1 Directorul de fabrică planifică și coordonează întreaga activitate desfășurată în cadrul fabricii de decorticare și ambalare orez; supraveghează utilizarea resurselor materiale, financiare și umane, stabilește modalitățile de execuție a lucrărilor,...”, coroborat cu prevederile art.7 „Atribuții și responsabilități”, prin care directorul de fabrică îndeplinește integral serviciile pe care prestatorul susține că le-ar fi realizat, astfel:

„7.1 Atribuții și responsabilități profesionale:

7.1.1 Planifică și organizează întreaga activitate a fabricii.

7.1.2 Îndrumă și coordonează întreaga activitate economică a fabricii.

7.1.3 Demonstrează competență și responsabilitate în toate activitățile pe care le întreprinde.

7.1.4 Urmărește aplicarea și respectarea tehnologiilor de producție.

7.1.5 Propune soluții și inițiative în vederea îmbunătățirii activităților din subordine.

7.1.6 Reprezintă firma în relațiile cu terții: furnizori, clienți, autorități locale, organe de control.

7.1.7 Urmărește ca produsul finit să fie de cea mai bună calitate pentru a crește satisfacția clientului.”

Totodată, atribuțiile ce-i revin directorului societății dl..X. din fișa postului sunt următoarele:

„7 Atribuții și sarcini:

7.1 Atribuții și responsabilități profesionale:

7.1.2 Monitorizează lunar prin sondaje nivelul și calitatea stocului în depozite.

7.1.3 Urmărește realizarea bugetului și verifică activitatea de livrare. Coordonează și controlează activitatea în fiecare depozit din zona”

De asemenea, atribuțiile de serviciu ale d-nei. .X., pe parcursul anului 2012, din fișa postului sunt următoarele:

- „-conducerea și organizarea departamentului comercial,
- stabilirea sarcinilor fiecărui manager zonal și coordonarea lor,
- stabilirea bugetului de vânzări pe fiecare gamă de produse și urmărirea realizării acestuia,
- stabilirea obiectivelor fiecărui manager zonal și manager IKA în concordanță cu obiectivele departamentului de vânzări,
- stabilirea politicii de preț și asigurarea aplicării acesteia,
- conceperea strategiilor comerciale în vederea atingerii obiectivelor stabilite,
- elaborarea și implementarea politicii de vânzări defalcate pe canale de vânzări,
- previzionarea, targetarea și realizarea vânzărilor lunare, trimestriale, anuale,
- identificarea factorilor care împiedică realizarea bugetului și găsirea de soluții pentru optimizare,
- negocierea și încheierea contractelor cu clienții interni și export pe Republica .X.,
- semnarea și urmărirea derulării contractelor de vânzări interne,
- menținerea și dezvoltarea relației directe cu distribuitorii, clienții .X. interni,
- urmărirea acoperirii naționale cu o rețea de distribuție eficientă,
- întreținerea unor relații bune cu clienții pentru rezolvarea în timp util și în bune condiții a tuturor problemelor ocazionale,

- rezolvarea cerințelor clienților concomitent cu susținerea intereselor firmei,
- stabilirea politicii de creditare și supervizarea aplicării stricte a acesteia de către personalul din subordine,
- elaborarea rapoartelor de vânzări și analiza acestora, precum și stabilirea planului de acțiune pentru stimularea și creșterea vânzărilor,
- furnizarea de rapoarte clare și concise către Administrator la termenele stabilite (vânzări, competitive, etc.)”

Organele de inspectie fiscală au constatat, din analiza fișelor posturilor ale personalului angajat la fabrica din .X., următoarele:

- pentru poziția de inginer mecanic – .X., prin definiție aceștia „construiesc mașini, mecanisme și instalații industriale, avizează funcționarea acestora, asigură întreținerea și repararea lor; studiază anumite materiale, produse sau procedee tehnologice”,
- pentru poziția de mecanic – .X., prin definiție acesta „exploatează, întreține și supraveghează mașinile și utilajele”,
- pentru poziția de inginer electromecanic – .X., prin definiție acesta „instalează, reglează, întreține și repară echipamente electrice, racordează cabluri”,
- pentru poziția de electrician – .X., prin definiție aceștia „trasează instalațiile electrice; execută lucrări în vederea susținerii diverselor piese ale acestora; montează elementele componente; execută legăturile, conexiunile și racordurile electrice; repară și întrețin aceste instalații”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de .X. nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din România, respectiv directorul societății, directorul de fabrică și ale personalului tehnic angajat, sau pe care aceștia nu le-ar fi putut realiza (controlul calității produselor, achiziții tehnice, întreținere instalații de producție, achiziție materie primă, vânzări externe), și totodată că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor de consultanță și management facturate de .X..

2. Referitor la livrările intracomunitare de bunuri, în baza prevederilor art.10 alin.(1) din anexa nr.1 la O.M.F.P. 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind justificarea încadrării corecte în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere a TVA.

Urmare verificării efectuate asupra operațiunilor intracomunitare înregistrate în evidența fiscală și raportate prin decontul de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative de tip .X., complet și corect întocmite pentru livrările efectuate către societățile .X. și .X., fapt pentru care aceasta nu a respectat prevederile art.10 alin.(1) lit.b) actul normativ menționat mai sus.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea care a realizat vânzarea și care a aplicat scutirea de TVA era obligată să facă dovada faptului că mărfurile în cauză au părăsit în mod fizic teritoriul național, respectiv să facă dovada realizării efective a transportului în afara teritoriului național al bunurilor înstrăinate, așa cum s-a statuat prin Hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în data de 27.09.2007 în cauza C-409/04.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat, în relație cu unele livrări intracomunitare înregistrate pentru perioada .X./2012-.X./2013, facturi de livrare cu documente .X. incorect completate, în sensul că acestea nu aveau viza de recepționare a mărfii la rubrica „.X.”.

De asemenea, conform prevederilor art.6 alin.(1) lit.d) al Decretului nr.451/20.11.1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină locul și data primirii mărfii.

În condițiile în care documentele de transport de tip .X. aferente unor facturi de livrare lipsesc ori nu au fost corect și complet întocmite, respectiv lipsește ștampila societății care a recepționat bunurile, semnătura unui delegat al acesteia, mențiunile legate de data, locul și ora la care s-a făcut recepția, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a fi în măsură

să facă dovada că bunurile înstrăinate au părăsit în mod efectiv teritoriul național după data predării lor către clienți sau către societățile de prestări servicii de transport, prin urmare, au stabilit că societatea nu beneficiază de scutirea TVA pentru operațiunile de livrare menționate, calculând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora în sumă de **.X. lei** (situație detaliată în anexa nr..X. la raportul de inspecție fiscală).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță și management facturate de către .X. din .X., societatea mamă, în baza Contractului de prestări servicii fn/2006 și a actelor adiționale aferente, în condițiile în care o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută având în vedere relațiile juridice care le guvernează, respectiv de afiliere, și în condițiile în care nu justifică necesitatea achiziției acestora, societatea având personal angajat cu atribuții și responsabilități în acest sens.

În fapt, SC .X. SRL face parte din Grupul .X. și este afiliată cu societatea SC .X. din .X., societate mamă.

SC .X. SRL a încheiat cu societatea mamă SC .X. un Contract de prestări servicii fn/2006 și actele adiționale nr. .X., având ca obiect servicii de consultanță și management prin intermediul personalului propriu detașat în România în acest scop și care constau în principal în: „Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție; servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic; servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției; configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe”.

În baza contractului și a actelor adiționale menționate mai sus, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. în sumă totală de .X. lei, înregistrată în contabilitate prin aplicarea regimului de taxare inversă, respectiv .X. „TVA deductibilă” = .X. „TVA colectată”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de .X. nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din România, respectiv de dl. .X. – director, de dl..X.- director de fabrică și ale personalului tehnic angajat, sau pe care aceștia nu le-ar fi putut realiza (controlul calității produselor, achiziții tehnice, întreținere instalații de producție, achiziție materie primă, vânzări externe), și totodată că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală în temeiul art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu au acordat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă serviciilor efectuate de SC .X..

În drept, așa cum s-a prevăzut la Titlul I “Dispoziții generale” prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]”

coroborate cu prevederile pct.41 lit.a) și b) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

“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.*”

Din textul de lege reiese faptul că autoritatea fiscală are dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal, iar între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse prin intermediul societății-mamă nefiind cerută nicio remunerație pentru aceste activități.

Totodată, se reține faptul că prestarea serviciilor și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea dunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SRL a încheiat un Contract de prestări servicii fn/2006 și actele adiționale nr. .X. cu societatea mamă .X. din .X., având ca obiect servicii de consultanță și management prin intermediul personalului propriu detașat în România în acest scop și care constau în principal în: *„Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție etc.”* unde prețul contractului era stabilit *„pe baza unui tarif orar, neunitar, determinat pe baza pregătirii și a experienței personalului ce va fi delegat pentru prestarea serviciilor[...]”*, iar *„Timpul efectiv alocat prestării serviciului va fi evidențiat de fiecare profesionist într-o fișă proprie de activitate, cuprinzând totodată și descrierea serviciului prestat.[...]”*.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, natura serviciilor facturate în baza contractului încheiat, prin care SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, respectiv de management și consultanță, precum și relația juridică care le guvernează, rezultă că o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută, în condițiile în care nu furnizează servicii, care să fie necesare desfășurării activității prin raportare la atribuțiile propriilor angajați ai contestatarii în perioada analizată.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din anexele la facturile emise de .X., se reține că serviciile au fost prestate de .X., persoană .X. delegată de societatea mamă, respectiv a efectuat operațiuni de *„Verificare achiziții tehnice. Întreținere instalații de producție, achiziție materie primă, vânzări externe”*.

Din analiza documentelor anexate Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că SC .X. SRL avea angajat personal cu contract de muncă cu atribuții și reponsabilități în acest sens stabilite prin fișa postului, respectiv dl. .X. – director, dl..X. - director de fabrică .X., cât și .X. – inginer mecanic, .X. – mecanic, electrician .X., electromecanici .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

Totodată, se reține că dl..X. a îndeplinit funcția de director de fabrică .X., pe întreaga perioadă supusă verificării, având competența necesară aferentă atribuțiilor de director.

Din analiza situației prezentate, se reține că în rapoartele lunare întocmite ca anexă la facturi, au fost menționate activități curente, care pentru personalul angajat al societății reprezintă atribuții de serviciu.

Prin urmare, se reține că, serviciile contractate, respectiv servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție; servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic; servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției; configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe, și cele efectuate, respectiv coordonare activitate hala de producție, analiză productivitate, analiză situații financiare, analiză economică, decizii, aprobare politici contabile, aprobare situații financiare, sunt de natura obligațiilor pe care le au directorii de societate retribuiți în acest sens, respectiv sunt activități pentru care nu poate fi cerută o renumerație, iar în acest context rezultă că nu există o bază impozabilă și nu se pot încadra ca achiziții a căror taxă pe valoarea adăugată putea fi dedusă în sensul art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în condițiile în care serviciile facturate de .X. .X., societatea mamă, reprezintă activități pentru care SC .X. SRL avea angajat personal cu contract de muncă cu atribuții și responsabilități în acest sens stabilite prin fișa postului, societatea nu justifică necesitatea achiziției acestora, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei având în vedere că societatea nu a făcut dovada, în condițiile legii, că serviciile de consultanță și management exced atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat.

Referitor la susținerea societății prin care „obiectul de activitate al societății este într-un domeniu fără tradiție în România, nu putem să pretindem a avea specialiști în managementul liniilor de producție, în condițiile în care funcția de director de fabrică, respectiv d-nul .X., este atribuită unei persoane a cărei încadrare inițială în contractul de muncă este „tehnician de morărit”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea personal pregătit încadrat cu contract de muncă începând cu data de .X./2007, în persoana d-lui..X. având funcția de Director atât la sediul din .X., cât și la sediul din .X., iar ulterior dl. .X. a fost numit director de fabrică la data de .X./2010, conform fișei de post anexată la dosarul cauzei. Mai mult, din fișa postului a d-lui .X. rezultă că acesta se subordonează direct administratorului, reprezintă societatea potrivit sarcinilor de serviciu, iar

la pct. „7.1 Atribuții și sarcini profesionale” rezultă că organiza și controla întreg procesul de producție a fabricii de la .X..

Totodată, din documentele anexate, se reține că începând cu data de .X./2007, în funcția de Director la sediile din “.X. și .X.” a fost numit dl..X. conform Contracului individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, cod .X., conform *Clasificării ocupațiilor din România*, respectiv *Director societate comercială*, astfel că societatea nu poate susține că nu avea specialiști în perioada verificată, respectiv anul 2012, întrucât avea angajați specialiști încă din anul 2007.

Referitor la vânzările externe, activitate atribuită domnului .X., societatea afirmă că această *“activitate a constat în fapt, în negocierea și planificarea livrărilor către clienți UE și NON-UE”* și în organigrama societății *“nu există Director Comercial, singurele activități comerciale fiind atribuite doamnei .X.[...]aceasta a desfășurat activități comerciale pentru vânzările la intern și exporturile către Republica .X.”*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din organigrama prezentată rezultă că .X. răspundea de *“administrare vânzări”* și era *“responsabil vânzări distribuitori”* din cadrul Direcției de vânzări (departament), fiind direct subordonată administratorului delegat al societății care se ocupa, ca interimar, de acest departament.

În ceea ce privește documentele depuse de societate în susținerea contestației *„rapoarte lunare întocmite de către domnul .X. și corespondența acestuia”*, se reține că acestea nu sunt de natură să facă dovada necesității achiziției serviciilor, în condițiile anterior citate.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a jurisprudenței CEJ, respectiv a cauzelor C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferent serviciilor achiziționate deoarece societatea nu a făcut dovada necesității prestării acestora, având personal angajat cu contract de muncă cu atribuții și reponsabilități în acest sens.

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală,

rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță și management, motiv pentru care 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) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării intracomunitare de bunuri, pe motiv că societatea nu a prezentat documente de transport .X. corect complete, în condițiile în care societatea, în susținerea contestației, a prezentat copii ale documentelor de transport rutier.

În fapt, în perioada verificată, societatea a emis facturi pentru livrări de bunuri înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat facturi de livrare însoțite de documente de transport .X. care nu sunt complet și corect întocmite, respectiv la rubrica „.X.” nu aveau viza de recepție a mărfii lipsind semnătura și ștampila societății care a recepționat bunurile, mențiuni legate de data, locul și ora la care s-a făcut recepția.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul țării, încălcând prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.b) 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.

(1) lit.d) din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.) și au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X.lei.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(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.”

La art. 143 alin. (2) lit. a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

„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, conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„ (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.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea a prezentat documentul de transport .X. care nu are completată rubrica „.X.”, respectiv nu are viza de recepție a mărfii lipsind ștampila societății care a recepționat bunurile, semnătura unui delegat al acesteia, mențiunile legate de data, locul și ora la care s-a făcut recepția, acestea procedând la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de .X. livrări intracomunitare de bunuri.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), respectiv scrisoarea de trăsură .X., care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd 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.”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

„1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) *locul și data întocmirii sale;*
- b) *numele și adresa expeditorului;*
- c) *numele și adresa transportatorului;*
- d) *locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) *numele și adresa destinatarului;*
- f) *denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) *numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) *greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) *cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) *instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) *indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]*

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

În condițiile prevăzute de Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), expeditorul (în speță SC .X. SRL) primește primul exemplar al .X.-ului la data predării mărfii către transportator. Este evident că la data predării mărfii către transportator, exemplarul scrisorii de trăsură pe care îl primește expeditorul nu poate conține dovada de primire a mărfii de către beneficiar.

Totodată, potrivit art.13 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.):

“1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.[...].”

Abia după primirea mărfurilor de către beneficiar, transportatorul poate obține confirmarea beneficiarului pe exemplarul său de .X..

Din acest motiv nu se poate pretinde expeditorului să dețină originalul .X.-ului cu toate confirmările la rubricile prevăzute de formular.

Expeditorul poate întreprinde diligențe în vederea obținerii unui .X. completat de beneficiar în condițiile în care angajează el însuși transportatorul, fiindu-i necesară dovada efectuării transportului la beneficiarul mărfurilor sau la locul indicat de acesta în vederea decontării transportului, însă în situația în care transportatorul este angajat de beneficiarul mărfurilor, obținerea exemplarului documentului de transport completat la toate rubricile deținut de transportator nu poate constitui o condiție în vederea acordării scutirii de TVA.

Organul de soluționare subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de expeditorul mărfurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a

situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Faptul că societatea contestatoare nu a putut să prezinte organelor de inspecție fiscală exemplarul .X., semnat și ștampilat de beneficiar, neînsoțit de alte constatări privitoare la situația de fapt din care să rezulte că marfa pentru care se solicită scutirea de TVA nu ar fi fost transportată din România în alt stat membru, nu este suficient pentru anularea scutirii.

De asemenea, în speță se reține faptul că prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un 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, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat constant prin adresa nr..X./2009, anexat în copie la dosarul cauzei, în sensul că nu există prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

Având în vedere cele precizate mai sus, nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că prin neprezentarea documentelor de transport rutier semnate și/sau ștampilate de către beneficiari, societatea nu poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată.

Totuși, în analizarea caracterului justificativ al documentelor de transport rutier, în speță .X.-urile în copie, are relevanță, dacă acestea sunt conforme cu originalul și dacă, așa cum prevede Decretul nr.451/1972, societatea deține sau nu primul exemplar al scrisorii de trăsură în original, precum și faptul că din analiza facturilor anexate la raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că în acestea este înscrisă doar mențiunea: „*Transportatorul a fost prezent la încărcarea mărfii și răspunde de integritatea mărfii până la recepția acesteia de către beneficiar*” fără să se verifice dacă societatea are încheiate contracte/comenzi de transport, fiind imperios necesar verificarea și analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că, potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport, respectiv va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunea în cauză este reală sau nu, considerând sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, precum și faptul că societatea nu depune în susținere acestui capăt de cerere decât copii ale documentelor de transport rutier, fără niciun alt document justificativ suplimentar, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat și analizat contractele/comenzile comerciale încheiate între SC .X. SRL și beneficiarii bunurilor, cu analizarea condițiilor de livrare prevăzute în acestea, precum și contractele/comenzile de transport încheiate cu diverși cărauși, iar Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală și nu se poate pronunța dacă societatea contestată poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X.** în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în

speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, în condițiile în care aceasta a probat respectarea prevederilor 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În fapt, în perioada verificată, societatea a emis .X. facturi pentru livrări de bunuri, către societățile .X. și .X. din .X., înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat facturi de livrare însoțite de documente de transport .X. care nu sunt completate potrivit Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), iar în temeiul prevederilor art.128 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.b) 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că *“a primit documentele de transport cu semnătura și ștampila beneficiarului pentru facturile: .X./2012, .X./2012, .X./2012 și .X./2012 emise de .X.”*, pe care le anexează în susținerea contestației.

În drept, așa cum s-a reținut la pct.2 din prezenta decizie, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare

de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare, și nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un 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.

Totodată, se reține că în ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.), respectiv scrisoarea de trăsură .X., întocmită conform prevederilor Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (.X.).

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru un număr de .X. de livrări intracomunitare, fapt pentru care, în susținerea contestației, societatea a prezentat copii ale .X.-urilor aferente.

Prin adresa nr..X./2014, anexată în original la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. au precizat că **“contestatarea a prezentat un număr de .X. documente de transport, tip .X., care respectă prevederile legale în materie, din cele .X. documente tip .X. necesare ca dovadă a efectuării operațiunilor de livrare intracomunitară.**

Din analiza celor prezentate în susținerea contestației, s-a constatat că .X. documente de tip .X. au rubrica .X. completată, astfel fiind îndeplinite condițiile precizate de lege în ceea ce privește scutirea de TVA. [...]

Echipa de inspecție fiscală consideră necesar ca suma de .X. lei, impusă la plată ca taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de livrare intracomunitară nesuținute cu documente legale doveditoare, să fie diminuată corespunzător, cu valoarea de .X. lei, aferentă celor

.X. operațiuni de livrare intracomunitară de tip .X., corect și complet întocmite, prezentate la depunerea contestației. ”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în vigoare anterior explicitate, precum și precizările organelor fiscale din adresa nr. .X./2014, se reține că SC .X. SRL întrunește condițiile pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri justificate cu documente de transport – .X.-uri, motivele reținute de organele de inspecție fiscală, la momentul efectuării inspecției fiscale, pentru neacordarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată aferentă celor patru facturi nemaisubzistând.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de SC .X. SRL și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), lit.b) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Admiterea parțială a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și anularea în mod corespunzător a deciziei de impunere contestată pentru această sumă.

Punctele 1 și 2 din prezenta decizie pot fi atacate la Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL