



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.200/15.07.2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X., județul .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 920383/14.03.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./10.03.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SRL, având sediul social în .X., str. .X. nr. .X., cod unic de identificare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X..

SC .X. SRL figurează la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală .X., din Anexa nr.2 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2013 privind organizarea activității .X..

Societatea contestă suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Contestația a fost depusă prin poștă, la data de 13.02.2014, așa cum reiese din recipisa nr..X. a SC .X. SRL, anexată în copie la dosarul contestației, 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, față de data de 13.01.2014, data primirii de către

societatea contestatoare a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., SC .X. SRL susține că obligațiile fiscale au fost stabilite suplimentar pe motiv că nu a dovedit că bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor verificate au părăsit teritoriul României și au ajuns în alt stat membru.

Pe fondul cauzei, societatea precizează că, prin Tratatul de aderare, România s-a obligat să implementeze în legislația națională Directiva a șasea 77/388/CE din 2007, privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri, societatea menționează că sistemul de TVA al Uniunii Europene conține prevederi care au ca scop asigurarea dezvoltării unei piețe unice și eliminarea barierelor în comerțul dintre persoane impozabile stabilite în state membre diferite, precum și asigurarea neutralității taxei pe valoarea adăugată, prin scutirea de la plata taxei în cazul livrărilor intracomunitare, concomitent cu taxarea achizițiilor.

Având în vedere aceste aspecte, societatea consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a impune livrările efectuate către parteneri din .X., .X. și .X. reprezintă o încălcare a principiului atribuirii venitului fiscal statului membru în care are loc consumul final.

În ceea ce privește motivele de drept, societatea consideră că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina sa, împreună cu accesoriile aferente, este nejustificată și netemeinică din următoarele considerente:

1. În ceea ce privește livrările intracomunitare către .X. din .X.: societatea precizează că în perioada septembrie – noiembrie 2011, a efectuat livrări intracomunitare către partenerul .X., în valoare totală de .X. lei, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr..X./2011. Conform art.12

al contractului, cumpărătorul avea obligația „să transporte mărfurile în țara de destinație, cu mijloace proprii sau închiriate, pe cheltuiala sa”.

Totodata, societatea menționează că la data fiecărei livrări cumpărătorul a prezentat un cod valid de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din .X.. De asemenea, pe parcursul livrărilor, SC .X. SRL a solicitat cumpărătorului dovezi că marfa a fost înregistrată în evidențele sale, primind de la acesta copii ale raportărilor către autorității fiscale din .X.. Din aceste documente a rezultat faptul că transportul a fost efectuat cu SC .X. SRL, societate angajată de cumpărător, conform clauzelor contractuale.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, societatea consideră că necompletarea datei și orei încărcării nu sunt elemente prin care să fi fost modificată intenția de livrare a bunurilor, așa cum a fost aceasta stabilită prin contractul de vânzare – cumpărare nr..X./2011. De asemenea, societatea consideră că nici informațiile transmise de autoritățile fiscale .X. nu sunt de natură să lămurească situația, acestea fiind ambigue.

Mai mult, SC .X. SRL apreciază că trebuie avute în vedere relațiile juridice contractuale, mai ales că, în ceea ce privește transportul, societatea nu a avut calitatea de parte contractantă, astfel că nu a avut nicio obligație legală sau convențională de a asigura sau de a se implica în efectuarea transportului.

În acest sens, societatea menționează că la art.4 din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri este prevăzut faptul că proba contractului de transport este realizată prin scrisoarea de trăsură, absența sau neregularitățile în completarea acesteia neafectând nici existența, nici valabilitatea contractului de transport. Astfel, până la proba contrarie, scrisoarea de trăsură face dovada realizării contractului și a primirii mărfurilor de către transportator, sarcina dovedirii contrariului revenind părții care susține existența unei împrejurări contrare celei care rezultă din scrisoarea de trăsură.

Mai mult, din analiza prevederilor legale aplicabile speței, societatea precizează că scrisoarea de trăsură se întocmește în trei exemplare: unul pentru expeditor, unul pentru transportator, unul însoțește marfa și este remis destinatarului, neexistând nicio obligație legală prin care un exemplar semnat să fie returnat expeditorului, semnat și ștampilat de destinatar.

Având în vedere cele de mai înainte, SC .X. SRL consideră că trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- nu are calitate de expeditor, nefiind parte în contractul de transport;
- chiar dacă CMR-urile au fost semnate, din greșeală, la rubrica expeditor de către SC .X. SRL, acesta nu s-a implicat în niciun fel în realizarea transportului, acesta fiind organizat integral de către cumpărător;
- din momentul vânzării, societatea nu a mai avut drept de dispoziție asupra mărfurilor;

- nu există prevedere legală care să oblige SC .X. SRL la verificarea transportatorului și a documentelor de transport;

Societatea consideră ca a respectat toate obligațiile legale referitoare la livrările intracomunitare: a fost transmis dreptul de dispoziție asupra bunurilor, transportul a fost realizat de o persoană în contul cumpărătorului, iar cumpărătorul a furnizat un cod valid de TVA la data livrării. De asemenea, deține scrisori de trăsură semnate de destinatar, care confirmă primirea bunurilor într-un alt stat membru al Uniunii Europene. Mai mult nici organele de inspecție fiscală nu au stabilit cu certitudine faptul că mărfurile nu au ajuns în alt stat membru.

Societatea invocă, în susținerea contestației, Cauza Teleos, precizând că și pentru această societate s-a reținut că în CMR-uri au fost trecute destinații false, transportatorii înscriși nu existau sau nu efectuaseră transporturi. Totuși Curtea Europeană de Justiție a stipulat, la pct.67, că odată ce furnizorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovedirea unei livrări intracomunitare, atât timp cât obligația de a expedia sau de a transporta bunurile în afara unui statului membru de livrare nu a fost îndeplinită de persoana care achiziționează bunurile, aceasta din urmă este cea care ar trebui să fie obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în acest stat membru .

De asemenea, SC .X. SRL precizează că marfa a fost transportată de cumpărător direct de la societatea producătoare, respectiv SC .X. SRL, societate care a recunoscut, în mod expres, că bunurile nu au fost livrate către SC .X. SRL, ci au fost ridicate de transportator direct de la fabrică.

Mai mult, pentru stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a realiza o verificare și la SC .X. SRL, cu scopul de a constata dacă livrarea a avut loc sau nu sau dacă societatea nu este un potențial participant la o fraudă fiscală.

În concluzie, societatea apreciază că sunt îndeplinite cerințele legale prevăzute de art.212 din Codul de procedură fiscală, astfel că solicită introducerea în procedura de soluționare a SC .X. SRL și .X., inclusiv prin reprezentanții lor convenționali sau statutari.

2. În ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate către .X. din .X.: societatea precizează că acestea au fost efectuate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2011. Prin art.12 al contractului s-a convenit ca transportul mărfurilor în țara de destinație să fie efectuat de cumpărător, cu mijloace proprii sau închiriate, pe cheltuiala sa.

Totuși, organele de inspecție fiscală au recalificat livrarea intracomunitară în livrare locală de bunuri, taxabilă în România, doar în baza constatării faptului că documentele de transport nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii, prin indicarea locului livrării, precum și a datei și orei de sosire, respectiv de plecare a autovehiculului.

În susținerea contestației, societatea precizează că în CMR este înscrisă, la rubrica „locul livrării”, localitatea .X., unde partenerul maghiar are declarat sediul social, iar în ceea ce privește neînscrierea datei și orei sosirii sau plecării autovehiculului societatea consideră că aceasta nu este o măsură rezonabilă imputabilă furnizorului, având în vedere faptul că mijlocul de transport era în matriculat în .X..

În ceea ce privește controlul efectuat de autoritățile fiscale din .X., societatea opinează că acestea ar fi trebuit să prezinte dovezi și constatări clare din care să rezulte că bunurile nu au fost transportate în .X., suspiciunile nefiind instrumente cu care operează organele fiscale.

Mai mult, faptul că organele fiscale nu au putut identifica mijloacele de transport, întrucât acestea sunt înmatriculate în .X. nu este un argument de natură să schimbe tratamentul fiscal al livrării intracomunitare de bunuri.

3. În ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate către .X. și .X. din .X.: livrările către cele două societăți au fost efectuate în baza contractelor de vânzare – cumpărare încheiate cu acestea, contracte în care era prevăzut și faptul că transportul mărfurilor la destinație este în sarcina cumpărătorului.

În baza contractelor încheiate, a documentelor de transport emise de transportator, precum și ca urmare a faptului că societățile au prezentat cod valid de TVA la data efectuării livrărilor.

Societatea consideră că livrările către cele două societăți nu pot fi puse la îndoială deoarece mărfurile au fost preluate de transportator, iar neînscrierea datei și orei descărcării de către beneficiar, în condițiile în care .X. nu a deținut pârgھیile prin care să solicite transportatorilor să prezinte documente astfel completate, nu sunt elemente de natură să schimbe încadrarea livrării din operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată în operațiune taxabilă.

Referitor la controlul încrucișat efectuat la PFA .X., societatea apreciază că acesta a fost superficial și nu a vizat fondul cauzei. Astfel, organele de inspecție fiscală au indus ideea ca PFA .X. nefiind proprietarul autovehiculului nu putea efectua transportul, deoarece este de notorietate că mulți cetățeni români își înmatriculează mijloacele de transport pe care le dețin în .X..

În ceea ce privește livrările către .X., mărfurile au fost preluate de împuternicit, care a semnat și ștampilat facturile, iar faptul că acesta nu mai recunoaște achiziția și transportul nu sunt elemente de natură a pune la îndoială buna credință a furnizorului.

4. În ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate către .X. din .X.: livrările din perioada 2010 – 2011, către firma .X. au fost efectuate în baza contractelor de vânzare – cumpărare nr. .X./2010 și .X./2011. În ambele contracte a fost prevăzută obligația cumpărătorului de a transporta

mărfurile la destinație, pe cheltuiala sa, cu mijloace proprii sau închiriate. Livrările au fost efectuate cu trei transportatori, în două rânduri, respectiv în data de 20.06.2011 și în data de 02.12.2011, fiind realizate prin SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Având în vedere clauzele contractuale, documentele de transport emise, precum și faptul că la data fiecărei livrări, cumpărătorul a prezentat un cod valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale din .X., SC .X. SRL a livrat bunurile în regim de scutire de TVA, conform prevederilor art.143 alin.2 lit.a din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.10 din alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006.

În susținerea contestației, societatea afirmă că recalificarea livrării intracomunitare în livrare locală nu este justificată deoarece a luat toate măsurile care îi stăteau în putere pentru a nu participa la fraudă. Referitor la transportul realizat în data de 02.12.2011, societatea nu avea niciun motiv de neîncredere privind buna credință a transportatorului SC .X. SRL, cu atât mai mult cu cât acesta mai efectuase un transport către același cumpărător în data de 20.06.2011. Mai mult, nu înțelege de ce transportatorul susține că nu deține mijloace de transport pentru transportul internațional de mărfuri, cu toate că a completat CMR-ul, iar natura mărfurilor și distanța pe care trebuiau transportate nu necesită mijloace de transport specializate.

În concluzie, societatea consideră ca fiind nejustificată recalificarea livrării intracomunitare ca livrare locală și obligarea SC .X. SRL la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, deoarece răspunderea integrală revine transportatorului care a preluat mărfurile în vederea transportării către destinatar.

SC .X. SRL, prin contestația depusă, precizează că a luat o serie de măsuri organizatorice pentru evitarea fraudelor, astfel:

- a întocmit și distribuit către unitățile din teritoriu *Procedura privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în cazul exporturilor sau livrărilor intracomunitare de bunuri*;

- a întocmit un contract tip, bilingv, utilizat pentru toate livrările intracomunitare;

- a făcut cercetări serioase pentru a se asigura de „fiabilitatea cumpărătorilor”;

- a solicitat cumpărătorilor ca plata să fie efectuată prin bancă, pentru ca în cazul unor încercări de fraudă, să fie cunoscut circuitul banilor și persoanele care au dispus efectuarea plăților;

- a acționat cu bună credință în efectuarea livrărilor, luând măsuri pentru o asigurare rezonabilă față de condițiile legii pentru efectuarea unei livrări intracomunitare scutite de taxă pe valoarea adăugată, în sensul că a solicitat cumpărătorului documente suplimentare (copii după actele de

înființare ale firmei, copii după actele de identitate ale reprezentantului fiscal sau delegatului care a ridicat mărfurile;

- referitor la efectuarea transporturilor SC .X. SRL nu a avut pârgھیile necesare pentru a solicita transportatorilor să prezinte documente justificative, ulterior plecării de la locul de încărcare, deoarece acesta era angajat să îndeplinească dispozițiile acestuia.

În susținerea contestației, societatea invocă și Hotărârea Curții Europene de Justiție, pronunțată în cauza C – 409 Teleos plc., prin care se precizează măsurile rezonabile pe care furnizorul poate să le ia pentru a se asigura că, prin livrarea intracomunitară efectuată, nu participă la o fraudă. Mai mult, având în vedere spațiul vamal unic, este imposibilă prezentarea unor documente justificative din care să rezulte că bunurile au părăsit teritoriul național, aceasta fiind posibilă doar în cazul exporturilor de bunuri supuse controlului vamal.

De asemenea, SC .X. SRL menționează că cea mai mare parte a constatărilor organelor de inspecție fiscală în cazul livrărilor intracomunitare efectuate către .X. din .X. și .X. din .X. se bazează pe răspunsurile ambigue primite de la organele fiscale din statele respective, prin care acestea își exprimă dubiile cu privire la circulația reală a mărfurilor sau că au îndoieli în ceea ce privește tranzacțiile, transportul sau plățile înregistrate.

Referitor la controlul încrucișat desfășurat la transportatorii români, societatea consideră că organele fiscale au întocmit acte de control formale, luând în considerare doar cele declarate de aceștia, fără a analiza dacă CMR-urile au fost emise de transportatori, dacă au semnat documentele de transport, de ce nu au efectuat transportul sau unde au fost transportate efectiv mărfurile dacă nu au fost duse la destinația convenită.

Societatea consideră că a respectat prevederile Codului fiscal și ale Ordinul nr.2222/2006 al ministrului Finanțelor Publice, astfel:

- livrările au fost efectuate către parteneri care, la data efectuării tranzacțiilor, au prezentat cod valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru;

- a prezentat CMR-uri care, chiar și în condițiile în care conțin erori materiale, nu sunt de natură să anuleze caracterul unei livrări intracomunitare;

- dreptul de a dispune de bunuri ca un proprietar a fost transferat cumpărătorului, bunurile livrate fiindu-i puse la dispoziție, urmând a fi transportate către țara de destinație pe cheltuiala celui din urmă.

Totodată, societatea apreciază că îi sunt aplicabile prevederile Directivei Consiliului European 112/2006, precum și cele ale Decizei pronunțate în data de 27.09.2007 de Curtea Europeană de Justiție în cazul C – 409/04 Teleos prin care se precizează că autoritățile fiscale nu pot obliga un furnizor care a acționat de bună credință și a prezentat probe pentru a justifica dreptul de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, să achite ulterior această taxă.

Mai mult, .X. susține că a obliga persoana impozabilă să furnizeze o dovadă concludentă că bunurile au părăsit fizic statul membru de livrare nu garantează aplicarea corectă a scutirii ci poate conduce la o stare de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrărilor intracomunitare.

În concluzie, societatea precizează că nu avea motive pentru a pune la îndoială angajamentul contractual al cumpărătorilor în ceea ce privește realizarea transporturilor, a luat măsuri suplimentare rezonabile pentru a cunoaște cumpărătorul, a încercat să obțină dovezi suplimentare despre împuterniciții acestuia, astfel că nu datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere argumentele de fapt și de drept expuse, .X. solicită admiterea contestației și desființarea în întregime a Deciziei de impunere nr. .X./2013 pentru suma de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2013, au fost constatate următoarele:

1.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, aferentă livrărilor intracomunitare pentru care contribuabilul nu face dovada că bunurile au fost transportate în alt stat membru:

1.1 Livrări intracomunitare către .X. din .X.: în perioada septembrie – noiembrie 2011 societatea verificată a înregistrat livrări intracomunitare de bunuri către partenerul .X. menționat în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2011. Valoarea totală a livrărilor a fost de .X. lei, reprezentând contravaloarea a .X. bucăți plasă sudată, transportul acestora, conform contractului menționat, fiind în sarcina beneficiarului.

Pentru justificarea transportului intracomunitar SC .X. SRL a prezentat următoarele documente:

- împuternicirea dată de partenerul .X. domnului .X., reprezentantul pe teritoriul României pentru semnarea contractului, pentru ridicarea mărfii fiind delegați conducătorii auto înscriși în documentele de transport și în facturile emise;

- CMR-uri care au înscrise la transportator firma SC .X. SRL, locul de încărcare Magazinul .X. nr. .X. județul .X. și locul de descărcare .X., .X..

Din analiza documentelor de transport prezentate de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii, prin indicarea locului, a datelor și orei de sosire a vehiculului, precum și ora plecării acestuia după descărcare.

Având în vedere neconcordanțele constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate, atât autorităților fiscale din .X., prin Nota de fundamentare nr..X./2013, privind firma .X., cât și Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr..X./2013 privind SC .X. SRL.

Din analiza răspunsurilor primite, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în ceea ce privește .X., autoritățile fiscale din .X. au transmis următoarele: comerciantul .X. are codul de TVA dezactivat din inițiativa administrației fiscale, fiind indetificat cu grad de risc și înregistrând datorii mari la bugetul de stat. Deoarece reprezentantul firmei nu este cetățean .X., autoritățile nu au avut acces la documentația contabilă și de afaceri. De asemenea, din auditul realizat anterior la comerciantul bugar a fost stabilit că nu există nicio deplasare fizică a mărfurilor pe teritoriul .X., astfel că autoritățile fiscale din .X. au dubii cu privire la circulația reală a mărfurilor.

- în ceea ce privește SC .X. SRL, prin procesul verbal nr..X./2013, organele fiscale au constatat că mijloacele de transport înscrise în CMR-urile prezentate de SC .X. SRL nu aparțin SC .X. SRL, iar conducătorii auto înscriși în aceste documente nu au fost și nu sunt angajații societății. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că SC .X. SRL, prin adresa nr..X./2011 a solicitat SC .X. SRL îndreptarea erorilor materiale din CMR-uri în sensul că livrarea a fost efectuată de la SC .X. SRL din .X. și nu de la Magazinul .X. nr. .X. din localitatea .X.. În baza acestei solicitări SC .X. SRL a depus plângere penală la Poliția orașului .X., înregistrată sub nr..X./2011, împotriva firmei .X.. deoarece SC .X. SRL nu a încheiat cu aceasta vreun contract și nu a efectuat niciun transport acestei societăți. Mai mult, mijloacele de transport deținute în anul 2011 și angajații în posturi de șoferi nu corespund cu cele înscrise în CMR-uri.

Din analiza notei explicative dată de reprezentanții SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că expedierea mărfurilor a fost efectuată direct de la furnizorul societății, respectiv SC .X. SRL. Din eroare, furnizorul a înscris în facturile emise către SC .X. SRL, la rubrica „Date privind expediția” un mijloc de transport, în condițiile în care mărfurile nu au fost transportate pe parcurs intern. Ridicarea mărfurilor de către SC .X. SRL, în calitate de transportator al clientului extern, a fost efectuată direct de la SC .X. SRL.

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor către .X. din .X., societatea a depus o serie de documente prin care indică demersurile efectuate pentru corectarea erorilor sesizate.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală nu au putut lua în considerare justificările reprezentantului legal al societății deoarece din documentele prezentate coroborate cu răspunsurile primite urmare solicitărilor de control încrucișat, SC .X. SRL nu face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României, motiv pentru care, în temeiul art.126 alin.1 și

art.132 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile sunt impozabile în România.

Având în vedere cele precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării bunurilor în sumă totală de .X. lei este România, astfel că, pentru aceste livrări, SC .X. SRL datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.132 alin.1 lit. a și 140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.2 Livrări intracomunitare către .X. din .X.: societatea verificată a înregistrat, în lunile martie și aprilie 2011 livrări intracomunitare către partenerul ungar menționat, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2011. Valoarea totală a livrărilor a fost de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor materiale de construcții, transportul conform contractului menționat, fiind în sarcina beneficiarului.

Pentru justificarea transportului intracomunitar SC .X. SRL a prezentat copii ale unor CMR-uri, din care rezultă că marfa a fost transportată în .X., transportatorul înscris fiind beneficiarul, respectiv .X.. De asemenea, a fost constatat și faptul că furnizorul a încasat integral contravaloarea mărfurilor livrate.

Având în vedere cele precizate mai înainte, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de transport prezentate la control nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfurilor, în sensul că nu conțin informații referitoare la locul, data și ora de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și data plecării acestuia după descărcare.

Urmare solicitării de control încrucișat, autoritățile fiscale din .X. au transmis faptul că au îndoeli asupra tranzacțiilor, a transportului și asupra plăților înregistrate în contul .X., invocând posibilitatea existenței unei fraude. Astfel, autoritățile fiscale maghiare au solicitat, la rândul lor, control încrucișat la SC .X. SRL, motivând: „Sediul companiei este o locuință personală, unde nu este niciun semn de activitate de afaceri. Compania nu are angajați sau bunuri. [...] Nu știm ce obiect de activitate are compania, activitatea principală fiind de agenție imobiliară [...]”

Având în vedere neconcordanțele constatate, suspiciunile organelor fiscale din .X. asupra tranzacțiilor efectuate de contribuabilul maghiar, precum și faptul că nu au fost identificate mijloacele de transport înscrise în CMR-uri, organele de inspecție fiscală au solicitat control încrucișat pentru persoana fizică .X..

Din verificările efectuate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., în evidența fiscală, rezultă că .X. nu figurează ca persoană fizică impozabilă, în perioada 2008 – 2012, acesta înregistrând doar venituri din salarii. De asemenea, la solicitarea organelor fiscale, persoana fizică nu s-a prezentat la sediul instituției și nici nu a fost găsit la domiciliul declarat.

Urmare celor mai înainte precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării bunurilor în valoare totală de .X. lei este România, astfel că pentru acestea SC .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.126 alin.1, art.132 alin.1 lit.c și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.3 Livrări intracomunitare către .X. și .X. din .X.:

- SC .X. SRL a înregistrat în luna noiembrie 2010 livrări intracomunitare către .X. din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr..X./2010. Valoarea livrării a fost de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor materiale de construcție și instalații sanitare, transportul, conform contractului menționat, fiind în sarcina beneficiarului.

Pentru justificarea transportului intracomunitar, societatea verificată a prezentat contractul menționat mai sus, precum și documente de transport din care rezultă că transportul a fost efectuat de PFA .X., locul de încărcare a mărfii fiind Magazinul .X. nr. .X. din localitatea .X., locul de descărcare fiind tot localitatea .X..

- SC .X. SRL a înregistrat în luna august 2011 livrări intracomunitare către .X. din .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare nr..X./2011. Valoarea totală a livrării a fost de .X. lei, reprezentând contravaloare materiale instalații sanitare.

Pentru justificarea transportului intracomunitar, societatea verificată a prezentat răspunsul de validare al codului de TVA pentru partenerul .X., contractul de vânzare – cumpărare menționat, precum și documentul de transport din care rezultă că transportul a fost efectuat de PFA .X., locul de încărcare a mărfii fiind Magazinul .X. nr. .X. din localitatea .X., locul de descărcare fiind tot localitatea .X..

Având în vedere neconcordanțele referitoare la transport și locul descărcării, organele de inspecție fiscală au solicitat verificarea legalității și realității transporturilor efectuate de PFA .X. din localitatea .X., județul .X..

Din analiza proceselor verbale nr..X./2013 și nr. .X./2013 încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., s-a constatat că obiectul de activitate al PFA .X. este intermediari în comerțul cu material lemnos și materiale de construcții.

Referitor la mijloacele de transport, autovehiculul cu numărul .X. este înmatriculat în .X., este proprietatea unui cetățean .X., fiind dat în folosința lui .X.. De asemenea, autovehiculul cu numărul de înmatriculare .X. este în proprietatea SC .X. SRL, fiind vândut în data de .X./2011 de .X..

Din analiza evidenței contabile a PFA .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a efectuat transporturi către .X. și .X. din .X. și că nu are personal angajat.

Deoarece la data livrării intracomunitare către .X., respectiv .X./2011, autovehiculul cu numărul de înmatriculare .X. se afla în proprietatea

SC .X. SRL. organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la această societate pentru a verifica realitatea transportului efectuat către .X. din .X..

Prin Procesul verbal nr..X./2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au transmis că în luna august 2011 societatea nu a înregistrat venituri din activități economice, iar în anul 2011 nu a emis nicio factură de transport către .X. din .X.. De asemenea, conform foii de parcurs a autovehiculului, în data de .X./2011, acesta s-a deplasat pe ruta .X. – .X. – .X..

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că locul livrării bunurilor în valoare de .X. lei este România astfel că SC .X. SRL a încălcat prevederile art.143 alin.2 și art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.10 alin 1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice 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, drept pentru care au stabilit că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

1.4 Livrări intracomunitare către .X. din .X.: societatea verificată a înregistrat în luna noiembrie 2011 livrări intracomunitare către partenerul grec, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2011. Valoarea totală a livrărilor a fost de .X. lei, transportul bunurilor în țara de destinație fiind, conform contractului menționat, în sarcina clientului.

Din CMR-ul prezentat pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au constatat că transportul a fost efectuat de SC .X. SRL din .X., locul încărcării fiind Magazinul .X. nr..X. .X., iar cel al descărcării în .X., .X.. Mai mult, au constatat că în documentul de transport prezentat nu a fost specificat mijlocul de transport, iar la rubrica privind locul de recepție a mărfii este aplicată ștampila .X.. De asemenea, din analiza facturii nr..X./2011, organele de inspecție fiscală au constatat că la rubrica privind numele delegatului este înscris mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare .X..

Având în vedere neconcordanțele constatate, a fost solicitat un control încrucișat la SC .X. SRL, pentru a se verifica realitatea transportului în .X..

Din răspunsul primit de la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a efectuat în data de 02.12.2011 transport de bunuri către .X. din .X., nu a avut contract de transport încheiat cu această societate și nu deține în patrimoniu mijloace de transport pentru efectuarea transporturilor internaționale de mărfuri. SC .X. SRL a derulat relații comerciale cu firma .X., dar acestea se referă la

livrarea de bunuri conform facturii nr..X./2011, în valoare de .X. euro, respectiv .X. lei.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a încălcat prevederile art.143 alin.2 și art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.10 alin 1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice 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, motiv pentru care au stabilit că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

2.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin deducerea taxei aferente facturilor emise de contribuabilii declarați inactivi în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea, în perioada verificată, a derulat operațiuni cu SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată de .X. lei. De asemenea, au constata și faptul că certificatul de înregistrare în scopuri de TVA a fost suspendat în baza Ordinului președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr..X./ 2010, fiind declarat inactiv începând cu data de .X./ 2010.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL explicații privind taxa pe valoarea adăugată dedusă de pe facturi emise de contribuabilii declarați inactivi. Societatea a precizat că verificarea furnizorilor a fost efectuată înainte de începerea colaborării cu aceștia, verificările periodice ulterioare fiind imposibile ca urmare a numărului mare de furnizori, dar și din cauza lipsei datelor referitoare la contribuabilii inactivi în format electronic.

Constatând faptul că societatea a încălcat prevederile art.11 alin.12 și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

3.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, aferentă facturilor emise de contribuabilii neînregistrați în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie și februarie 2012 societatea a înregistrat achiziții de la SC .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL explicații privind deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în lunile ianuarie și februarie 2012. Potrivit

explicațiilor societății, furnizorul și-a recunoscut eroarea emițând o factură de stornare în luna octombrie 2013, factură înregistrată de societate în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2013.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

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

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de .X. lei, majorări de întârziere de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea nu face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României, iar documentele de transport internațional (CMR-uri) nu cuprind informații referitoare la locul, data și ora de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și data plecării acestuia după descărcare.

În fapt, în perioada 01.09.2008 – 29.02.2012, SC .X. SRL a efectuat de livrări intracomunitare către .X. din .X., .X. din .X., .X., .X. din .X. și .X. din .X. pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat SC .X. SRL a aplicat scutirea de taxă întrucât nu a justificat această scutire cu documentele prevăzute de lege. Astfel, documentele de transport care însoțesc facturile nu cuprind informații referitoare mijlocul de transport, adresa de livrare, data și ora de sosire a vehiculului la locul livrării, data plecării acestuia după descărcare.

Astfel, urmare verificărilor încrucișate efectuate atât la beneficiarii intracomunitari, cât și la transportatorii români, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- comerciantul .X. .X. are codul de TVA dezactivat din inițiativa administrației fiscale, nu a înregistrat deplasări ale mărfurilor pe teritoriul .X. astfel că autoritățile .X. au dubii cu privire la circulația reală a mărfurilor;

- SC .X. SRL, transportator declarat pentru livrările către .X., nu deține autovehiculele înscrise în documentele de transport, iar conducătorii auto menționați nu au fost angajații societății;

- referitor la .X. din .X., autoritățile fiscale maghiare au precizat că au îndoieli asupra tranzacțiilor, invocând posibilitatea existenței unei fraude;

- în ceea ce privește PFA .X., transportator declarat pentru livrările către .X. și .X. din .X., din evidența contabilă a rezultat că aceasta nu a efectuat transporturi către cele două societăți, iar mijloacele de transport nu îi aparțin.

- în ceea ce privește SC .X. SRL, proprietara unui autovehicul înscris în CMR-urile prezentate, aceasta nu a emis nicio factură de transport către .X. din .X. în anul 2011, iar în data de .X./2011 (data transportului conform CMR) autovehiculul s-a deplasat pe ruta .X. – .X. – .X.;

- SC .X. SRL nu a efectuat în data de 02.12.2011 transport de bunuri către .X. din .X., nu a avut contract de transport încheiat cu această societate și nu deține în patrimoniu mijloace de transport pentru efectuarea transporturilor internaționale de mărfuri.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că CMR-urile prezentate de contestatară pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată nu reprezintă documente justificative, motiv pentru care nu au acordat acesteia scutirea de taxă pe valoarea adăugată, bunurile nepărăsind teritoriul României, și au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit 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.”

De asemenea, la art. 143 alin. (2) lit. a din același act normativ, se precizează că *„sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].”

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

În baza prevederilor citate mai sus, 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 forma aplicabilă începând cu data de 13.07.2011:

„(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.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție, prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ, stabilind 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 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 (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 6 pct.1 și pct.3 stipulează:

- „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.”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține, în ceea ce privește relația comercială cu .X. din .X., că SC .X. SRL, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. .X./2011, a efectuat un număr de .X. livrări de bunuri.

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat facturi și CMR-uri pentru livrările efectuate.

De exemplu, factura nr..X. din data de .X./2011 este în valoare de .X. lei. La numele delegatului este trecut .X. , iar autovehiculul condus a fost .X. . Anexat facturii este scrisoarea de transport din data de .X./2011. Din analiza acestui CMR se reține că firma transportatoare a fost SC .X. SRL, transportul a fost efectuat de .X. , cu autovehiculul .X. , furnizorul a fost SC .X. SRL, iar destinatarul .X.. Din analiza documentului de transport se mai reține că la rubrica „locul livrării” este înscrisă .X., fără a se preciza localitatea și adresa la care urmează să fie descărcată marfa. De asemenea, la rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea, documentul prezentând doar ștampila societății .X. .

De asemenea, factura nr..X. din data de .X./2011, în valoare de .X. lei are înscris la numele delegatului .X. , iar autovehiculul condus a fost .X. . Anexat facturii este scrisoarea de transport din data de .X./2011. Din analiza

acestui CMR se reține că firma transportoare a fost SC .X. SRL, transportul a fost efectuat de .X. , cu autovehiculul .X. , furnizorul a fost SC .X. SRL, destinatarul .X.. Din analiza documentului de transport se mai reține că la rubrica „locul livrării” este înscrisă .X., fără a se preciza localitatea și adresa la care urmează să fie descărcată marfa. De asemenea, la rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea, documentul prezentând doar ștampila societății .X. .

În cazul facturii nr..X. din data de .X./2011, în valoare de .X. lei, la numele delegatului este trecut .X. , iar autovehiculul condus a fost .X. . Anexat facturii este scrisoarea de transport din data de .X./2011. Din analiza acestui CMR se reține că firma transportoare a fost SC .X. SRL, transportul a fost efectuat de .X. , cu autovehiculul .X. , furnizorul SC .X. SRL, destinatarul .X.. Din analiza documentului de transport se mai reține că la rubrica „locul livrării” este înscrisă .X., fără a se preciza localitatea și adresa la care urmează să fie descărcată marfa. De asemenea, la rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea, documentul prezentând doar ștampila societății .X. .

Aceleași constatări se rețin și din analiza celorlalte documente existente în copie la dosarul contestației, aferente tranzacției cu .X. din .X..

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere neconcordanțele constatate, au solicitat controale încrucișate, atât autorităților fiscale din .X., cât și Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

Din analiza răspunsurilor primite, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în ceea ce privește .X., autoritățile fiscale din .X. au transmis următoarele: comerciantul .X. are codul de TVA dezactivat din inițiativa administrației fiscale, fiind indetificat cu grad de risc și înregistrând datorii mari la bugetul de stat. Deoarece reprezentantul firmei nu este cetățean .X., autoritățile nu au avut acces la documentația contabilă și de afaceri. De asemenea, din auditul realizat anterior la comerciantul bugar a fost stabilit că nu există nicio deplasare fizică a mărfurilor pe teritoriul .X., astfel că autoritățile fiscale din .X. au dubii cu privire la circulația reală a mărfurilor.

- în ceea ce privește SC .X. SRL, prin procesul verbal nr..X./2013, organele fiscale au constatat că mijloacele de transport înscrise în CMR-urile prezentate de SC .X. SRL nu aparțin SC .X. SRL, iar conducătorii auto înscriși în aceste documente nu au fost și nu sunt angajații societății.

În ceea ce privește relația comercială cu .X. din .X., din documentele existente la dosarul contestației se reține că SC .X. SRL, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. .X./20112011, a efectuat un număr de .X. livrări de bunuri, în valoare totală de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat facturi și CMR-uri pentru livrările efectuate.

În acest sens, pentru factura nr. .X. din data de .X./ 2011 în valoare de .X. lei, la numele delegatului este trecut .X., transportul fiind efectuat cu autovehiculul. Anexat facturii este scrisoarea de transport din data de .X./ 2011. Din analiza acestui CMR se reține că transportul a fost efectuat de .X., fără a se indica mijlocul de transport. De asemenea, se mai reține că documentul de transport nu conține informații referitoare la locul, data și ora de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și data plecării acestuia după descărcare.

De asemenea, factura nr. .X. din data de .X./ 2011 este în valoare de .X. lei. La numele delegatului este trecut .X., transportul fiind efectuat cu autovehiculul. Anexat facturii este scrisoarea de transport din data de .X./ 2011. Din analiza acestui CMR se reține că transportul a fost efectuat de .X., fără a se indica mijlocul de transport. De asemenea, se mai reține că documentul de transport nu conține informații referitoare la locul, data și ora de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și data plecării acestuia după descărcare.

Aceleași constatări se rețin și din analiza celorlalte documente existente în copie la dosarul contestației, aferente tranzacției cu .X. din .X..

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere neconcordanțele constatate, au solicitat controale încrucișate atât autorităților fiscale maghiare, cât și Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.. Din răspunsurile primite, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- autoritățile fiscale din .X. au precizat că au îndoieli asupra tranzacțiilor, a transportului și asupra plăților înregistrate în contul .X., invocând posibilitatea existenței unei fraude.”

- pentru persoana fizică .X., organele fiscale din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., au constatat că aceasta nu figurează ca persoană fizică impozabilă, în perioada 2008 – 2012 înregistrând doar venituri din salarii. De asemenea, la solicitarea organelor fiscale, persoana fizică nu s-a prezentat la sediul instituției și nici nu a fost găsit la domiciliul declarat.

În ceea ce privește relația comercială cu .X. și .X. din .X.: din documentele existente la dosarul contestației se reține că SC .X. SRL, în baza contractelor de vânzare cumpărare nr. .X./2010, cu .X., respectiv în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./2011, cu .X., a efectuat mai multe livrări de bunuri.

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societatea a prezentat facturi și CMR-uri pentru livrările efectuate.

În acest sens, pentru factura nr. .X. din data de .X./2010, emisă către .X., în valoare de .X., la numele delegatului este trecut .X., fără a fi menționat

numărul autovehiculului. Din analiza CMR-ului care însoțește factura, se reține că transportul a fost efectuat prin PFA .X., locul de încărcare a mărfii fiind Magazinul .X. nr. .X. din localitatea .X., locul de descărcare fiind tot localitatea .X..

De asemenea, factura nr..X./2011, emisă către .X., este în valoare de .X. lei. La numele delegatului este trecut .X., fără a fi menționat numărul autovehiculului. Din analiza CMR-ului care însoțește factura se reține că la rubrica „transportator” a fost menționat partenerul .X. care a achiziționat marfa, iar la rubrica „instrucțiuni de plată”, este menționat mijlocul auto și .X.. De asemenea, din documentul de transport prezentat se reține că denumirea rubricii „locul descărcării” a fost modificată cu „locul preluării mărfii”, fiind înscris magazinul .X. din localitatea .X., la fel ca la rubrica „expeditor”.

Aceleași constatări se rețin și din analiza celorlalte documente existente în copie la dosarul contestației, aferente tranzacțiilor cu .X. și .X. din .X..

Având în vedere neconcordanțele referitoare la transport și locul descărcării, organele de inspecție fiscală au solicitat verificarea legalității și realității transporturilor efectuate de PFA .X. din localitatea .X., județul .X.. Din răspunsurile primite, organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, au constatat că mijloacele de transport înscrise în documente, nu aparțin PFA .X.. De asemenea, din analiza evidenței contabile a acestuia a rezultat că nu a efectuat transporturi către .X. și .X. din .X. și că nu are personal angajat.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat și la SC .X. SRL, proprietara unuia din autovehicule (.X.). Prin Procesul verbal nr..X./2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au transmis că în luna august 2011 societatea nu a înregistrat venituri din activități economice, iar în anul 2011 nu a emis nicio factură de transport către .X. din .X.. De asemenea, conform foii de parcurs a autovehiculului, în data de .X./2011 acesta s-a deplasat pe ruta .X. – .X. – .X..

În ceea ce privește relația comercială cu .X. din .X.: din documentele existente la dosarul contestației se reține că SC .X. SRL, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. .X./2010 a livrat mai multe bunuri, întocmind factura nr. .X. Din analiza CMR-ului anexat facturi, se reține că transportul a fost efectuat prin SC .X. SRL din .X., fără a se indica mijlocul de transport utilizat, iar la rubrica „livrarea mărfii” este aplicată ștampila firmei din .X., fără a fi indicat ora sosirii/plecării și locul.

Având în vedere neconcordanțele constatate, a fost solicitat un control încrucișat la SC .X. SRL, pentru a se verifica realitatea transportului în .X.. Din răspunsul primit, organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, au constatat că SC .X. SRL nu a efectuat în data de 02.12.2011 transport de bunuri către .X. din .X., nu a avut contract

de transport încheiat cu această societate și nu deține în patrimoniu mijloace de transport pentru efectuarea transporturilor internaționale de mărfuri.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că documentele existente în copie la dosarul cauzei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că bunurile au fost transportate în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv că au părăsit fizic teritoriul României, ca urmare a existenței unor neconcordanțe referitoare la locul descărcării, ora sosirii la destinație și ora plecării, locul unde a fost livrată marfa.

Având în vedere aceste aspecte, se reține că SC .X. SRL avea obligația să solicite înscrierea în scrisorile de transport, în mod concret, a tuturor elementelor prevăzute de document, precum și a oricăror alte mențiuni referitoare la condițiile de transport.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SRL, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. din .X., .X. din .X., .X. și .X. din .X. și .X. din .X., în baza contractelor de vânzare – cumpărare menționate, au părăsit teritoriul României, scrisorile de transport (CMR) prezentate nefind completate cu toate datele prevăzute la art. 6 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), referitoare la destinatar, la locul descărcării sau transportator.

Având în vedere aspectele menționate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, aferent livrării de bunuri către alte state membre ale Uniunii Europene, au reținut în sarcina contestatarii ca fiind datorată taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei și accesorii aferente în cuantum de .X. lei pe considerentul că SC .X. SRL nu a făcut dovada că bunurile au părăsit fizic teritoriul României.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că nu a avut pârghii pentru a obliga transportatorii să completeze toate rubricile documentele de transport, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere cele stipulate în decizia Curții Europene de Justiție în decizia pronunțată în cazul C-409/04, întrucât scutirea de taxă se acordă doar în situația în care furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare. Or, SC .X. SRL nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit teritoriul României.

Totodată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul potrivit căruia transportul bunurilor livrate este în sarcina și pe cheltuiala beneficiarului (FCA), întrucât într-adevăr potrivit regulilor INCOTERMS, la transportul rutier, în cazul în care încărcarea are loc la sediul vânzătorului, livrarea se consideră efectuată în momentul în care marfa a fost încărcată pe mijlocul de transport, însă este interesul vânzătorului să se asigure că bunurile livrate ajung la cumpărător și sunt însoțite de documente justificative. Or, în situația de față SC .X. SRL nu face dovada că bunurile livrate au ajuns la destinatar.

În plus față de cele de mai sus, în situația în care SC .X. SRL se consideră prejudiciată în interesele sale de către transportatori, are posibilitatea să se îndrepte împotriva acestora, în instanță, în temeiul prevederilor Codului civil, cu acțiune în regres, în fața organelor fiscale forța probantă având-o doar documentele justificative.

În concluzie, 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 și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. pentru suma de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în cuantum de .X. lei, constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de .X. lei, majorări de întârziere de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se

poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce niciun argument în susținere cauzei.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere societății pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, societate pentru care certificatul de înregistrare în scopuri de TVA a fost suspendat în baza Ordinului președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr..X./ 2010, fiind declarat inactiv începând cu data de .X./ 2010. Aferent taxei pe valoarea adăugată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că în lunile ianuarie și februarie 2012 societatea a înregistrat achiziții de la SC .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Deoarece furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, a stornat facturile emise inițial printr-o factură înregistrată de societate în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2013. Pentru perioada cuprinsă între data evidențierii în contabilitate și până la data stornării, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

SC .X. SRL a înțeles să conteste Decizia de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., fără însă a motiva contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de .X. lei, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la această obligație stabilită suplimentar.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

[...] c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, la pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este stipulat:

“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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai înainte, precum și documentele existente la dosarul contestației, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere în cuantum de .X. și penalități de întârziere în cunatum de .X. lei, se reține că societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(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.”

De asemenea, se reține că, 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*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cea 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 reprezintă 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.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în

considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere în cuantum de .X. și penalități de întârziere în cunatum de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea

Având în vedere aceste aspecte și întrucât *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere în cuantum de .X. și penalități de întârziere în cunatum de .X. lei

*
* *

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere .X. lei

2. Respingerea ca nemotivată a contestației, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere .X. lei

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

DIRECTOR GENERAL,