

D E C I Z I A nr.1755/274/30.06.2016

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL Deva**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../06.04.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../26.04.2016 de către AJFP Hunedoara Inspecție Fiscală, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în localitatea ... județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.02.2014 emise de către AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,

contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

La data de 26.04.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara cu adresa nr.HDG_AIF .../26.04.2016, a transmis D.G.R.F.P. Timișoara mai multe fotocopii ale unor ordonanțe emise de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara împreună cu un extras de pe Portalul Tribunalului Hunedoara, arătând că acestea reprezintă soluțiile la plângerea penală nr.../18.11.2013 și a completării la aceasta nr.../25.03.2014.

În scopul reluării procedurii de soluționare a contestației conform art.214 din Codul de procedură fiscală, republicat, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr.../30.05.2016, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara să comunice dacă Ordonanța procurorului din Dosar nr.../P/2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulată de petentă, conform pct.10.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013, respectiv Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015.

Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat prin răspunsul nr.HDG_AIF .../16.06.2016, înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../23.06.2016, că Ordonanța procurorului din Dosar nr.../P/2013 al Parchetului de pe lângă

Tribunalul Hunedoara, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulate de petentă, conform pct.10.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013, respectiv Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015.

Astfel, în conformitate cu prevederile punctului 10.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara constată existența condițiilor legale pentru reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, precum și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, ambele emise de A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014, respectiv data de 25.02.2014 și în raport de data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 24.03.2014, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic, așa după cum prevede art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia nr.../30.04.2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr.HDG_AIF .../26.04.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../28.04.2016, asupra Ordonanței de clasare din data de 30.09.2014 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin care s-a dispus clasarea cauzei privind pe numita ..., administrator al SC X SRL, pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a) și c) din Legea 241/2005.

Ulterior, la solicitarea expresă a D.G.R.F.P. Timișoara conținută în adresa nr../30.05.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara a comunicat prin răspunsul nr.HDG_AIF .../16.06.2016, înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr../23.06.2016, că Ordonanța procurorului din Dosar nr../P/2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulată de petentă, conform pct.10.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013, respectiv Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile punctului 10.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara constată existența condițiilor legale pentru reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere, susținând următoarele:

Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată

Organele fiscale au reținut că în perioada februarie - septembrie 2012, societatea a achiziționat băuturi alcoolice și răcoritoare în valoare totală de ... lei de la societăți comerciale din Spania, Marea Britanie, Malta și Italia, operațiuni pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă), respectiv nu a dedus și colectat TVA în aceeași sumă.

Ulterior, în perioada mai - decembrie 2012, societatea a emis către clienți din Italia pentru produsele sus-menționate, facturi de vânzare în valoare totală de ... lei, fără a colecta TVA, considerând că acestea reprezintă livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se menționează că societatea, în deconturile de TVA întocmite pentru lunile mai, iunie, iulie, septembrie și decembrie 2012 a declarat “livrări de bunuri și servicii ... precum și livrări intracomunitare de bunuri scutite, conform art.143 alin.(2) lit.b) și c) din Codul fiscal, în sumă de ... lei”.

Societatea susține că în realitate, a deschis un depozit fiscal în Italia, iar ulterior, a achiziționat mărfuri (băuturi alcoolice și răcoritoare) de la furnizori din Spania, Marea Britanie, Malta și Italia, pe care le-a transportat în depozitul fiscal din Italia, de unde, după plata taxelor și impozitelor legale (inclusiv accizele aferente) au fost facturate către clienți din Italia, fără ca vreodată, pe parcursul acestui circuit, mărfurile să ajungă fizic pe teritoriul României.

Inspectorii fiscali au reținut în Raportul de inspecție fiscală că, potrivit notei explicative date de împuternicitul societății, aceasta “nu deține documente de transport pentru marfa livrată din România”, însă interpretarea

lor este eronată câtă vreme a pus la dispoziția organelor de control documente de transport care atestă starea de fapt reală, respectiv că mărfurile erau livrate din Spania, Marea Britanie, Malta, etc. direct în depozitul fiscal al SC X SRL din Italia, de unde era valorificată către clienți italieni.

În acest context, este corect ca societatea să nu dețină documente de transport pentru marfa “livrată din România”, pentru că în fapt, mărfurile nu erau livrate “din România”.

Aceste aspecte, coroborate cu reținerile din Raportul de inspecție fiscală potrivit cărora, la achiziția mărfurilor societatea nu a dedus TVA aferentă acestora (operațiuni intracomunitare) iar ulterior, nici la valorificarea mărfurilor nu s-a colectat TVA (tot operațiuni intracomunitare), ar fi trebuit să conducă, în mod logic, la concluzia inexistenței unei consecințe fiscale, cu atât mai puțin la impunerea de TVA suplimentară în sumă de ... lei cu accesoriile aferente.

De asemenea, dacă inspectorii fiscali au optat pentru impunerea de TVA la livrările menționate, s-ar fi convenit să recunoască societății și dreptul de deducere al TVA la operațiunile corelate de aprovizionare, pentru a interpreta situația faptică în conformitate cu realitatea fiscală.

Concluzionând, contestatoarea apreciază că raportul de inspecție fiscală a fost încheiat cu încălcarea dispozițiilor art.6 din Codul de procedură fiscală cu privire la exercitarea dreptului de apreciere și art.7 din același act normativ cu referire la rolul activ al organului fiscal.

Dincolo de nerespectările principiilor de derulare a controlului fiscal, inspectorii nu au avut în vedere nici dispozițiile art.143 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, potrivit cărora: “*Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele: ... c) livrările intracomunitare de produse accizabile către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care transportul de bunuri este efectuat conform art.7 alin.(4) și (5) sau art.16 din Directiva 92/12/CEE a Consiliului, din 25 februarie 1992, privind regimul general, depozitarea, circulația și controlul produselor supuse accizelor, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 76 din 23 martie 1992, cu modificările și completările ulterioare ...*”.

De asemenea, organele de control au efectuat o interpretare restrictivă și limitativă a dispozițiilor art.10 din OMFP nr.2421/2007, care arată că: “(3) *În cazul livrărilor intracomunitare de produse accizabile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal ... scutirea de taxă se justifică prin: a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai puțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al 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.*”

Astfel, inspectorii fiscali au reținut doar împrejurarea că societatea nu a

prezentat documente care să ateste, conform punctului b), transportul bunurilor din România către alt stat membru, deși în mod evident, legiuitorul a permis, la pct.c), posibilitatea stabilirii stării de fapt reale și interpretării fiscale a acestora și în baza altor documente justificative, cum ar fi, în speța, documente de transport care atestă că mărfurile au fost livrate direct de la furnizor în depozitul fiscal al X din Italia, fără a intra în România.

Referitor la constatările privind relația comercială derulată cu SC Y SRL, respectiv în ce privește diferențele negative reținute din Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare în trim.II 2012.

Deși nu au fost stabilite sancțiuni în legătură cu aspectele menționate, petenta solicită anularea Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește capitolul “Alte constatări” dat fiind faptul că, factura fiscală emisă de SC Y SRL în sumă de ... lei nu a fost niciodată comunicată în original și mărfurile facturate nu au fost niciodată livrate, astfel că aceasta nu reflectă o operațiune comercială reală și SC X SRL nu are nicio legătură cu modul în care SC Y SRL a declarat presupusa livrare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.02.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la TVA colectată aferentă livrărilor de mărfuri în Italia

Din verificarea documentelor puse la dispoziție a rezultat că în perioada mai - decembrie 2012, unitatea a emis către clienți din Italia, facturi de vânzare în valoare totală de ... lei, fără a colecta TVA, considerând că acestea reprezintă livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel au fost emise facturi de livrări către:

- 1) A SRL Italia, cod de înregistrare în scopuri de TVA - IT ..., în valoare de ... lei, din care a fost încasată suma de ... lei, rămânând de încasat suma de ... lei;
- 2) B SRL Italia, cod de înregistrare în scopuri de TVA - IT ..., în valoare de ... lei, care a fost încasată integral;
- 3) C SRL Italia, cod de înregistrare în scopuri de TVA - IT ... în valoare de ... lei, care nu a fost încasată până la data efectuării inspecției fiscale.

În Deconturile de TVA întocmite pentru lunile mai, iunie, iulie, septembrie și decembrie 2012, societatea a declarat Livrări de bunuri sau prestări de servicii precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite, conform art.143 alin.(2) lit.b) și c) din Codul fiscal, în sumă de ... lei.

Având în vedere prevederile Ordinului MFP nr.2421/2007 pentru modificarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) din Legea nr.571/2003, care arată expres la art.10 alin.(1) lit.a), b) și c) că:

“Justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se efectuează în 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.”

organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise conducerii unității cu privire la documentele de transport care să ateste că marfa a fost transportată din România în Italia, pentru a fi îndeplinite condițiile ca livrarea de bunuri să fie considerată livrare intracomunitară scutită de TVA.

În Nota explicativă dată de împuternicitul administratorului unității, acesta a precizat că “Nu deținem documente de transport pentru marfa livrată din România.”

În vederea determinării cuantumului TVA datorată, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.94 cu privire la obiectul și funcțiile inspecției fiscale, art.7 referitor la rolul activ al organului fiscal, art.64 și 65 cu privire la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

Determinarea bazei de impunere s-a făcut sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art.90 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Urmare celor arătate mai sus, în timpul inspecției fiscale, s-a colectat TVA în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei standard de TVA, asupra veniturilor înregistrate (... lei x 24%), în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pentru perioada 26.05.2012 - 20.02.2014.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, precum și soluționarea definitivă a cauzei penale care a

făcut obiectul Dosarului nr.../2014 al Tribunalului Hunedoara, se desprind următoarele aspecte:

Referitor la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de petentă în legătură cu care aceasta pretinde că reprezintă livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA, în condițiile în care urmare administrării probelor în etapa de cercetare penală în Dosar nr.../P/2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a cărei soluționare a fost confirmată printr-o hotărâre definitivă de către instanța penală de control judiciar, respectiv Tribunalul Hunedoara în Dosar nr.../2014 s-a stabilit că fapta reprezentantului petentei S.C. X S.R.L. DEVA de a reprezenta documente de transport și contracte/comenzi pentru ca societatea să beneficieze de prev. art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 nu constituie infracțiunea prev. de art. 9 alin. 1 lit. a și c din Legea nr. 241/2005.

În fapt, în perioada mai - decembrie 2012, petenta a efectuat livrări de mărfuri către clienții din Comunitate, respectiv Italia, în valoare totală de ... lei, fără a colecta TVA, considerând că acestea reprezintă livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Deconturile de taxă de valoarea adăugată întocmite pentru lunile mai, iunie, iulie, septembrie și decembrie 2012, societatea a declarat la rândul 3 “Livrări de bunuri/prestări de servicii precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite, conform art.143 alin.(2) lit.b) și c) din Codul fiscal, ...” în sumă de ... 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 stabilită în alt stat membru UE 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 și potrivit 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, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2.421/2007, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

Art.1. *“(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

Art.10. *“(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.(19) 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 factură, 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.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările

intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, se reține că pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În speță, cum organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările de bunuri către diverși clienți intracomunitari, societatea contestatoare nu a prezentat documentele justificative necesare aplicării scutirii de TVA, respectiv documentele de transport care să dovedească transportul efectiv al bunurilor din România în alt stat membru UE, respectiv Italia, rezultă că în mod corect au procedat la neaplicarea scutirii de TVA pentru aceste operațiuni.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit 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.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise cu privire la documentele de transport care să ateste că marfa a fost transportată din România în Italia, pentru a fi îndeplinite condițiile ca livrarea de bunuri să fie considerată livrare intracomunitară scutită de TVA.

În Nota explicativă (anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală) luată doamnei ... (împuternicitul administratorului societății), aceasta a precizat că *“Nu deținem documente de transport pentru marfa livrată din România.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatară a prezentat doar documente de transport care, așa cum susține *“atestă livrările de bunuri direct de la furnizori către depozitul fiscal al X SRL din Italia”* fără să facă dovada pentru operațiunile în cauza dedusă judecății, atât în timpul inspecției fiscale cât și în susținerea contestației, că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către beneficiarii intracomunitari, au părăsit teritoriul României.

Astfel, se constată că petenta, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte că bunurile care au făcut obiectul livrărilor în cauză au fost transportate din România în alt stat membru, aceasta avea posibilitatea ca în motivarea contestației, o dată cu depunerea acesteia, să prezinte aceste documente, din care să se poată stabili fără echivoc respectarea condițiilor prevăzute de lege, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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, învederăm prevederile art. 9 din Decretul nr.451/1972, potrivit cărora: ***“scrisoarea de trasura face dovada, pana la proba contrarie a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator si respectiv, ulterior de catre client.”***

Față de cele mai sus prezentate se reține că, în ceea ce privește dovezile prezentate de petentă, respectiv corespondența purtată între companii privitoare la confirmările recepționării și primirii în gestiune a mărfurilor de către beneficiarii intracomunitari, precum și dovezile referitoare la plata facturilor nu pot fi considerate înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să justifice pretenția petentei de a beneficia de facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată reglementată de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, în condițiile în care norma legală ce reglementează această facilitate prevede ca cerință **cumulativă** pentru acordarea acesteia, două înscrisuri:

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

- ***documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz.***

Prin neprezentarea documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv pentru transportul rutier scrisoarea de trăsură CMR, nefiind îndeplinită de către petentă cerința cumulativ obligatorie reglementată de norma legală, citată; societatea petentă avea posibilitatea prezentării ca documente suplimentare a oricăror înscrisuri care să confirme faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul României, ca stat membru, cu destinație în alt stat membru, dar acestea **nu înlătură și nici nu înlocuiesc documentele de transport, ca documente justificative obligatorii și cumulative.**

Documentele depuse în susținere care, în opinia societății contestată atestă starea de fapt reală, respectiv că *“mărfurile erau livrate din Spania, Marea Britanie, Malta, etc. direct în depozitul fiscal al X SRL din Italia, de*

unde era valorificată către clienți italieni”, confirmă în fapt starea de lucruri constatată de inspecția fiscală, respectiv că aceste bunuri nu au fost niciodată pe teritoriul României, determinând concluzia firească ce generează dovada neîndeplinirii de către petentă a condiției cumulative impusă de legiuitor în scopul acordării scutirii de TVA reglementată la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, respectiv aceea că bunurile să fie transportate din România în alt stat membru.

Mai mult, din analiza documentelor de transport existente la dosarul cauzei rezultă că în cuprinsul acestora nu sunt înscriși furnizorii de la care petenta a înregistrat în evidența contabilă achizițiile intracomunitare de mărfuri și nici faptul că SC X SRL este beneficiarul acestor mărfuri.

În Nota explicativă (anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală) luată doamnei ... (împuțernicitul administratorului societății), aceasta a precizat că *“SC X SRL nu deține cod de înregistrare în scopuri de TVA în alt stat membru din UE în afară de România.”*

Astfel, persoana impozabilă interesată în aplicarea unui tratament fiscal trebuie să poată dovedi cu documente, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării acestui tratament fiscal.

Și ca urmare, sunt vădit neîntemeiate afirmațiile contestatarei potrivit cărora, organele de inspecție fiscală nu au examinat starea de fapt, nu au obținut și utilizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății.

În conformitate cu prevederile art.52 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art.52 *“(1) Contribuabilul sau altă persoană împuțernicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. (...)”*.

Prin urmare, societatea contestatară nu este scutită în niciun fel de obligațiile ce-i revin în materie de probă și de diligență necesară de care trebuie să dea dovadă în obținerea acestor probe și de a le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Totodată, dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

Art. 65 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG 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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce 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.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta 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 contestatoarei.

Referitor la dispozițiile art.143 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, invocate de contestatoarea SC X SRL, nu au nicio legătură cu documentele existente la dosarul cauzei, pe de o parte, în speța nu este vorba despre o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care nu a comunicat furnizorului (societatea contestatară) un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, iar pe de altă parte, așa cum rezultă din facturile externe emise către clienții comunitari, doar parte din ele au avut ca obiect livrări intracomunitare de produse accizabile, starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală fiind confirmată chiar de administrarea probelor în etapa procesual penală, finalizată prin emiterea Ordonanței nr.../2014 de respingere a plângerii din 11.11.2014, la care a subscriș în mod definitiv instanța penală în Dosarul nr.../2014 al Tribunalului Hunedoara, respectiv că petenta nu deține documente de transport și contracte/comenzi pentru a beneficia de prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, în ceea ce privește scutirea de la plata TVA a acestor operațiuni.

Invederăm că, într-o cauză similară, prin Decizia în cazul C-409/04 Teleos și alții versus Commissioners of Customs & Excise din Regatul Unit, Curtea Europeană de Justiție a statuat 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 același sens, se constituie și jurisprudența națională, Curtea de Apel Timișoara statuând în mod constant că nu este legală pretenția de a nu plăti TVA datorată bugetului de stat pentru operațiuni ce ar constitui livrări intracomunitare numai în condițiile în care agentul economic ce pretinde această scutire de la plata TVA deține dovada transportului bunurilor care au făcut obiectul acestor pretinse livrări intracomunitare, din România în alt stat membru - dosar nr.../2010 al Curții de Apel Timișoara - Decizia civilă nr.../27.10.2011, irevocabilă.

Având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată și cum petenta nu deține documentele justificative necesare aplicării scutirii de TVA, reglementată de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv documentul de transport care să probeze transportul efectiv al bunurilor din România în alte state membre ale Uniunii Europene, prevăzut ca cerință cumulativă împreună cu factura, nu a făcut dovada cu documente care să ateste starea de fapt descrisă în contestația formulată, infirmată chiar de administrarea probelor în etapa procesual penală, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea scutirii de TVA pentru aceste operațiuni și au stabilit suplimentar în sarcina petentei, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL Deva pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, deoarece în sarcina contestatoarei

a fost reținut debitul, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Referitor la constatările privind relația comercială derulată cu SC Y SRL, respectiv în ce privește diferențele negative reținute din Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare în trim.II 2012, se reține că aceste constatări nu pot face obiectul contestației, în condițiile în care, din documentele existente, rezultă că nu a fost emisă Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, acte administrative fiscale opozabile contribuabilului și susceptibile a fi contestate.

Referitor la contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.02.2014, se rețin următoarele:

În drept, OG nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.85 "*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 "*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Ca urmare, Raportul de inspecție fiscală emis de organele fiscale, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.02.2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost legal investită cu reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, care reprezintă actul administrativ fiscal ce instituie în sarcina petentei obligații fiscale de natura TVA cu accesorii aferente, cu consecința emiterii prezentei în condițiile legii.

Având în vedere considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL din Deva împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../25.02.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul de AJFP Hunedoara

- Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din Deva
- AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,