

DECIZIE nr. 1427/525/29.05.2014

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr./22.04.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr./15.04.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./22.04.2014, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr./10.04.2014, la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./10.04.2014 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./22.04.2014.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr...../25.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii solicitând anularea acesteia pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxxx lei cu dobânzi de întârziere în sumă de xxxx lei și penalități de întârziere aferente în sumă de xxx lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Societatea Civilă profesională de avocați, la dosar fiind depusă împuternicirea avocațială în original, conform prevederilor conform prevederilor art. 206 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./25.02.2014 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia pentru suma de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară aferentă perioadei 01.07.2008 – 30.04.2011, cu dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Referitor la TVA suplimentara in sums de xxxxx lei aferenta livrarilor de utilaje agricole efectuate catre clientul A. LTD Bulgaria, in perioada 01.07.2008 -

30.04.2011, petenta susține faptul că, în refacerea inspecției fiscale, organul de control avea obligația să țină cont de aspectele reținute în Decizia nr./20.09.2013 emisă de D. G. R. F. P. Timisoara — Serviciul Soluționare Contestatii, însă cu ocazia reverificării dispuse de către organul competent cu soluționarea contestațiilor, "organul de control a reluat constatările din Raportul de inspecție fiscală anterior (nr.F-AR/05.12.2012), privind clientul său A. LTD Bulgaria, furnizate de autoritățile fiscale bulgare la solicitarea SCAC, inclusiv concluzia organelor fiscale din Bulgaria, ca acest contribuabil bulgar este un "comerciant lipsă, adică o "firma fantoma" ;

În plus, cu ocazia inspecției fiscale efectuate în urma deciziei de reverificare, petenta susține că, organul de control a administrat numai probe legate de modul de efectuare a transportului la client, care infirmă parțial realitatea transporturilor, însă, așa cum s-a stabilit prin Decizia nr./20.09.2013, emisă de D.G.R.F.P.Timișoara — Serviciul Soluționare Coteștații, acest aspect fiind considerat în opinia petentei ca insuficient pentru anularea aplicării scutirii de TVA.

Mai mult decât atât, petenta apreciază faptul că organul de control trebuia să identifice elemente obiective ce țin de conduita sa care sunt în măsura să probeze participarea sa la fraudă fiscală a clientului, și că, nici în cadrul reverificării fiscale, organul de control nu a fost în măsura să identifice elemente obiective care să pună la îndoială buna sa credință.

Invocă în motivarea contestației paragrafele 45, 46, 50, 51, 58, 67, 68, în cauza C-409/04, Teleos plc. și alții a Curții Europene de Justiție, în legătură principiul securității juridice și al proporționalității și recuperarea a posteriori a TVA-ului respectiv principiul neutralității TVA-ului arătând că, organul de control nu a reținut nici un element obiectiv care să pună la îndoială buna sa credință și care ar putea să probeze participarea sa la fraudă fiscală, ci doar elemente care țin de beneficiarul mărfii, care sunt exterioare conduitei sale.

Așa cum reține Curtea Europeană de Justiție, petenta susține că, administrația fiscală are posibilitatea de a utiliza mijloace legale adecvate – sesizarea penală – în vederea cercetării și dovedirii fraudei fiscale săvârșită de beneficiarul mărfii împreună cu transportatorul, cu consecința recuperării prejudiciului de la autorii fraudei. În speță, complicitatea firmelor de transport fiind evidentă, atâta timp cât au fost angajate de beneficiar și au executat ordine contrare celor specificate în CMR – uri.

Pentru aceste motive solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. F-AR/25.02.2014 emisă de A.J.F.P Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

II. Reverificarea SC X S.R.L. s-a efectuat urmarea Deciziei nr./20.09.2013 privind soluționarea contestației formulată de petentă înregistrată la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr./06.04.2012 emisă de D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în soluționare și a vizat modul de stabilire a taxei pe valoarea

adăugată în legătură cu operațiunile derulate de petentă cu firma A. Ltd Bulgaria, în perioada 01.07.2008 - 30.04.2011.

În perioada 01.07.2008 – 30.04.2011, petenta efectuează livrări de bunuri (utilaje agricole) către clientul A. Ltd Bulgaria, pentru aceste livrări intracomunitare de bunuri aplicând regimul scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzut de art. 143 alin. 2 lit, a) și d) din Codul fiscal.

Urmare reverificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca petenta justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată doar pentru livrarea de marfă conștinând în Fertilizator distribuitor livrată în regim intracomunitar către firma A. L.T.D. din Bulgaria, înscrisă în factura nr.....din02.2010.

Pentru celelalte livrări, organele de inspecție fiscală au stabilit că, petenta nu beneficiază de scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. 2 lit, a) și d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrările de bunuri fiind considerate ca având locul livrării în România, deoarece nu s-a dovedit realitatea transportului în alt stat UE și nici nu au fost prezentate toate documentele necesare aplicării scutirii de TVA, stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, cu accesorii aferente în cuantum de xxxxxx lei.

Cu ocazia reverificării, au fost stabilite debite fiscale suplimentare diminuate cu contravaloarea taxei aferente bunurilor care au parasit efectiv teritoriul României și pentru care s-a confirmat caracterul intracomunitar al operațiunii conștinată în factura nr...../27.02.2010.

III. Societatea comercială X S.R.L. cu sediul în Arad,este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr., are cod unic de înregistrare RO, cont bancar deschis la RAIFFEISENBANCK SA sub nr. și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu ridicata al mașinilor agricole, echipamentelor și furniturilor ” – cod CAEN 4661.

IV. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organele de control, în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L a fost supusă inspecției fiscale care a vizat modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.07.2008 – 30.04.2011.

Rezultatele inspecției fiscale au fost conștinuate în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr./05.12.2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./05.12.2012 prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei aferentă livrarilor de bunuri către firma A. L.T.D. efectuate în perioada 01.07.2008 – 30.04.2011, dobânzi de întârziere în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere aferente în sumă de xxxxxxxx lei.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./15.01.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./24.01.2013, S.C. X S.R.L. a contestat Decizia de impunere F-AR nr./05.12.2012.

Contestația a fost soluționată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Decizia nr./20.09.2013, în care s-a dispus: „desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/05.12.2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad la S.C. X S.R.L. cu sediul în, pentru suma totală de xxxx lei reprezentând xxxxxx lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu dobânzile în suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată”

În baza Deciziei nr./20.09.2013 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au procedat la reanalizarea situației de fapt în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.07.2008 – 30.04.2011 cu consecința întocmirii Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./25.02.2014, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/25.02.2014, prin care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei.

În fapt, în perioada 01.07.2008 – 30.04.2011, societatea petenta S.C. X S.R.L. efectuează livrări de bunuri (utilaje agricole) către clientul A. Ltd Bulgaria, pentru aceste livrări intracomunitare de bunuri aplicând regimul scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzut de art. 143 alin. 2 lit. a) și d) din Codul fiscal.

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.”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

„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 impozabila 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 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, care prevede:

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. (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 facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare se probează cu factura care trebuie să conțină toate 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.

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, pentru a putea beneficia de această facilitate fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și prezentarea de documente și care reglementează ca cerință cumulativă deținerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a reținut următoarele:

Pentru livrările intracomunitare efectuate, către partenerul extern A. Ltd Bulgaria, în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, petenta a prezentat:

- facturile de livrare, emise de petentă către A. Ltd Bulgaria în care este înscris codul înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;
- dovada verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a clientului din aplicația VIES;
- documentele de transport a utilajelor agricole în Bulgaria respectiv scrisorile de trăsura CMR.

Analizând documentele prezentate de petentă, s-a constatat că, tranzacțiile comerciale dintre petentă și firma A. Ltd Bulgaria, având cod de înregistrare fiscală, s-au derulat fără a exista un contract sau comenzi scrise între vânzător și cumpărător. Mărfurile au fost achitate de către cumpărător prin virament bancar. Pe durata derulării tranzacțiilor comerciale dintre cele două firme au fost întocmite facturi externe și facturi interne, iar CMR-urile au fost întocmite de către transportatori, transportul marfurilor fiind în sarcina clientului, conform condițiilor de livrare înscrise în scrisorile de trăsura CMR.

Din informațiile înscrise în CMR-urile prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că utilajele au fost transportate de la sediul petentei din Arad precum și de la sediul SC M. SRL Craiova, Jud. Dolj, firma, cu care petenta are încheiat contractul de depozit nr...../09.01.2006 și contractul de reprezentant și distribuitor nr...../09.01.2006.

Conform datelor înscrise în scrisorile de trăsura CMR prezentate de petenta în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, transportul a fost

efectuat de transportatori români: SC E SRL Craiova, SC A. SRL Craiova, SC C. SRL Craiova, M.P SRL, iar în unele cazuri chiar de către client, costul transportului fiind suportat de către clientul din Bulgaria în toate cazurile.

În prezenta cauză, organele de control în determinarea situației de fapt, au avut în vedere următoarele informații privind partenerul A. Ltd Bulgaria, furnizate de autoritățile fiscale bulgare la solicitarea SCAC și anume:

- compania bulgară “ nu are facilități de stocare/depozitare, fapt ce face imposibilă descărcarea și încărcarea ulterioară a mărfurilor. Compania nu are facilități de stocare/depozitare, aceasta nu are nici personal angajat. Compania nu are resursele tehnice disponibile pentru încărcare descărcare, nici un subcontractor pentru executarea unei astfel de activități. Nu dispune de capacitatea umană și tehnică necesară pentru executarea documentației de transport a livrărilor, decărcarea, depozitarea și încărcarea mărfurilor care au fost susținute cu facturile de livrare și achizițiile intracomunitare. Compania bulgară nu are documente care să susțină executarea transportului, în cazurile în care Compania bulgară a suportat costurile de transport ”

- concluzia organelor fiscale din Bulgaria ca “acest contribuabil bulgar este un "comerciant lipsă ", adică o " firmă fantomă ", creată în scopul emiterii de documente și declarații de tranzacții intracomunitare fictive, care să faciliteze eludarea TVA în statele membre furnizoare și să inducă în eroare autoritățile fiscale din statele membre furnizoare și achizitoare (...), fiind un caz clasic de fraudă fiscală în domeniul TVA, menționat în legislația fiscală europeană. ”

În scopul verificării îndeplinirii cerinței legale referitoare la existența documentului de transport al mărfurilor din România în alt stat membru (Bulgaria) și a realității transporturilor, în baza art. 56 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare din partea firmelor care au emis documentele de transport prezentate de SC X SRL în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, constatându-se următoarele:

- Potrivit adresei înregistrată la A.I.F Arad sub nr./29.01.2014, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, reprezentantul legal al firmei E. S.R.L având din Craiova, declară faptul că „ firma noastră SC Elsimir SRL, cu sediul în Craiova nu a prestat servicii niciodată, ca urmare nici în perioada 01.07.2008 - 30.04.2011, în favoarea societăților A. L.T.D. din Bulgaria și SC X SRL din Arad. Ca urmare nu există documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, de înregistrare a consumului de carburanți, scrisori de transport internațional, comenzi de transport, contracte de prestări servicii cu aceste firme și alte documente”;

- Potrivit adresei înregistrată la A.I.F Arad sub nr./05.02.2014, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, reprezentantul legal al firmei M S.R.L având din Craiova, declară faptul că „ SC M SRL nu deține în proprietate mijloace de transport/ansamblu cap tractor semiremorca. Am efectuat

un singur transport, o masina de administrat ingrasaminte a carei greutate nu depasea 200 - 300 kg, cu o mașina mica, un pick-up Mitshubishi cu numarul DJ-....., pana in 3,5 to, care nu se supune regimului de transport, nu necesită conducerea vehiculului de sofer profesionist, respectiv tahograf, foaie de parcurs, fisa de activitate zilnica, decont de deplasare ”;

- Potrivit adresei înregistrată la A.I.F Arad sub nr. /04.11.2013, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, reprezentantul legal al firmei CPE S.R.L. avand din loc., declară faptul că „ societatea noastra a efectuat 2 transporturi, unul in iulie 2010 si celalalt în august 2010, aceste curse au constat în transportarea în beneficiar A. , a unor utilaje pe relatia X, Arad (încarcare) Y, Bulgaria (descarcare), ambele transporturi s-au efectuat cu ansamblul autotractor + trailer ambele proprietatea, SC C SRL. ”.

Conform aceluiași înscris (adresa înregistrată la Inspectia Fiscala Arad sub nr..... /04.11.2013) se arată faptul ca „acestea sunt singurele transporturi efectuate de C in legatura cu X”, “contravaloarea curselor a fost platita de firma bulgara Y din Vidin”, cu precizarea ca „ referitor la documentele cerute (CMR) mentionam ca dintr-o eroare a soferului, care a avut descarcari in Bulgaria, au ramas la beneficiarul transportului”.

Ulterior, firma C Logistics S.R.L. a prezentat un alt punct de vedere in raport cu aspectele care se doreau a fi clarificate (prezentarea de inregistrari care sa confirme realitatea prestarii serviciilor de transport), așa cum reiese din adresa înregistrata la A.I.F Arad sub nr. /13.02.2014 respectiv faptul că:

„ - nu avem documente de consum carburanti si cheltuieli de deplasare specific pt cele 2 curse efectuate in iulie si august 2010 pe relatia X Arad – Y comenzile de incarcare s-au dat telefonic catre sofer (care nu mai este angajatul nostru);

- contravaloarea acestor 2 curse nu s-a incasat din lipsa acelorasi documente care au fost ratacite de sofer la vremea aceea ”;

- Potrivit adresei înregistrată la A.I.F Arad sub nr. /28.01.2014, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, societatea Civila Profesionala de Administrare și Lichidare Judiciară in calitate de lichidator judiciar al S.C. A S.R.L. din Craiova, declareă faptul ca „ la data deschideti procedurii de insolventa/faliment administratorii statutari ai debitoarei nu au pus la dipozitia administratorului/judiciar și nici la dosarul cauzei, nici unul din documentele prevazute de art.28 din Legea 85/2006.”

De asemenea, în legătură cu situatia juridica a firmei de transport A S.R.L., se arată faptul ca „ prin Hotararea nr. 1382 pronuntată la data de 14.10.2013 de Tribunalul Dolj — Sectia a II a Civila în dosarul nr. 9645/63/2009/a 1 a fost dispusă la cererea lichidatorului judiciar a procedurii falimentului debitorului SC X SRL si radierea acestuia din registrul comertului”;

Având în vedere aspectele prezentate s-a constatat faptul ca firmele de transport înscrise în scrisorile de trasura CMR (SC E SRL Craiova, SC A SRL Craiova, SC C SRL Craiova, M SRL) nu pot prezenta documente care sa justifice

prestarea efectivă a serviciilor de transport, neputând fi justificată astfel realitatea efectuării acestor transporturi cu documente justificative de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală, respectiv scrisori de transport internațional CMR, comenzi de transport, contracte de prestări servicii sau orice alte înscrisuri care să identifice ordonatorul/beneficiarul serviciilor în cauză precum și documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, tehnico-operativă și declarativă a veniturilor aferente prestațiilor efectuate precum și documentele de încasare aferente.

În conformitate cu O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 56

Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

coroborat cu H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus prezentate rezulta că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la furnizorii de servicii de transport, organele fiscale fiind obligate să stabilească starea de fapt reală pe baza de documente justificative, fiind obligate la exercitarea dreptului de apreciere conform art. 6 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal urmând să determine stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, iar în baza prevederilor art. 4 (2) din Codul de procedură fiscală: „*Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*”

De asemenea făcând aplicațiunea art. 60 alin. 1 și alin. 2 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

ART. 60

Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.

(2) În realizarea scopului prezentului cod, organele fiscale pot accesa on-line baza de date a instituțiilor prevăzute la alin. (1), pentru informațiile stabilite pe bază de protocol.”, Inspekția Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul A.J.F.P Arad, cu adresa nr...../11.10.2013 și nr./11.10.2013, a solicitat Direcției Regionale de Drumuri și Poduri Craiova și Direcției Regionale de Drumuri și Poduri București în calitate de autorități cu atribuții în monitorizarea traficului de mare tonaj în punctele terestre de trecere a frontierei de stat având competențe de confirmare/infirmare a realității transporturilor având ca destinație teritoriul Bulgariei, informații cu privire la intrarea/iesirea din țară a mijloacelor de transport ale firmelor de transport (SC E SRL Craiova, SC A SRL Craiova, SC C SRL Craiova, M SRL), respectiv dacă mijloacele de transport înscrise în scrisorile de transport CMR prezentate echipei de inspecție fiscală ca înscrise cu care în fapt petenta a dorit să justifice aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor efectuate către partenerul intracomunitar din Bulgaria, au fost înregistrate în momentul ieșirii de pe teritoriul României de către autoritățile române competente (C.N.A.D.N.R. S.A.) respectiv D.R.D.P.Craiova, D.R.D.P.București.

Din răspunsul primit prin adresa nr...../06.11.2013, înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr...../06.11.2013, Direcția Regională de Drumuri și Poduri Craiova a confirmat doar parțial transporturile la care fac trimitere scrisorile de trasură (CMR) prezentate de către petenta în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel ca, în condițiile în care, prin administrarea acestor mijloace de probă, s-a constatat justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată doar pentru livrarea de marfuri constând în Fertilizator distribuitor RX 1900, în regim intracomunitar către firma Agromachines Intertrade L.T.D. din Bulgaria, înscrisă în factura nr...../27.02.2010, organele de inspekție fiscală, cu ocazia reverificării, au stabilit debite fiscale suplimentare diminuate cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au parasit efectiv teritoriul României și pentru care există documente justificative de confirmare a caracterului intracomunitar al operațiunii.

Pentru celelalte livrări de marfuri către firma A. L.T.D. din Bulgaria, Inspekția Fiscală Contribuabili Mijlocii, utilizând informațiile obținute, a stabilit ca petenta, în calitate de furnizor nu poate face dovada îndeplinirii cerințelor cumulative reglementate de art.10 alin .1 din Ordinul nr.2222/2006, modificat prin Ordinul nr.2421/2007, neexistând documente justificative de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală care să facă dovada prestării

efective a serviciilor de transport; în lipsa acestora transportul marfurilor din Romania in alt stat membru nefiind dovedit, in conditiile in care firmele de transport inscrise in scrisorile de trasura CMR prezentate de catre petenta ca documente cu care aceasta pretinde ca face dovada transportului din Romania in Bulgaria, nu au putut face dovada prestării efective a serviciilor de transport cu documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, tehnico-operativă și declarativă a veniturilor aferente prestărilor efectuate, asa cum s-a demonstrat in cele ce preced, în considerarea dispozitiilor exprese ale art.94 alin. 2 lit. a si alin.3 lit.d din Codul de Procedura Fiscala.

*Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborate cu starea de fapt mai sus prezentată, se retine ca, scrisorile de trasura CMR emise de către firmele de transport: SC E SRL Craiova, SC A SRL Craiova, SC C SRL Craiova, M.P SRL si prezentate de catre petentă in vederea justificarii facilității fiscale de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare efectuate in perioada 2008 – 2011, nu reprezintă documente justificative care să ateste *faptul că bunurile facturate către firma din Bulgaria de către petentă au părăsit efectiv teritoriul Romaniei ca stat membru de livrare, respectiv dovada efectiva a transportului.**

Sușinerile petentei din contestația formulata cu privire la cele stabilite prin Decizia nr...../20.09.2013 emisa de D.G.R.F.P.Timisoara, nu sunt relevante în cauza dedusă judecării, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală urmare reverificării dispusa prin Decizia nr...../20.09.2013 au facut aplicațiunea prevederilor procedural fiscale (art.56 alin.(1) respectiv art.60 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedure fiscala) identificand mijloace de probă suplimentare (declaratiile firmelor de transport care au emis documentele de transport CMR prezentate de catre petentă in vederea justificarii facilității fiscale de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare efectuate), care însă infirmă realitatea operatiunilor consemnate in documentele de transport CMR prezentate de catre petenta. Astfel, cu ocazia refacerii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere in mod expres aspectele retinute in cuprinsul Deciziei nr...../20.09.2013 emisa de D.G.R.F.P.Timișoara, respectiv identificarea unor mijloace de proba care sa infirme realitatea operatiunilor consemnate in documentele de transport (CMR) prezentate de catre petenta pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor declarate catre Agromachines Intertrade L.T.D. din Bulgaria.

In ceea ce privește invocarea de către petentă a jurisprudentei Curtii Europene de Justiție referitoare la principiul securitatii juridice și al proportionalitatii respectiv principiul neutralitatii TVA-ului (recuperarea a posteriori a TVA-ului), invederăm că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Prin administrarea mijloacelor de probă în cauză, care infirmă realitatea operatiunilor consemnate in documentele de transport (CMR) prezentate de catre petenta în vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata aferenta

livrarilor declarate catre A. L.T.D. din Bulgaria, se constată că bunurile facturate de S.C. X S.R.L către firma din Bulgaria nu îndeplinesc condiția prevăzută la art.128 alin.(9) din Codul fiscal, deoarece acestea nu au fost transportate din Romania în Bulgaria.

Pretențiile petentei din contestația formulată în legătură cu posibilitatea administrației fiscale, stabilită de jurisprudența Curții Europene de Justiție, nu au putut fi reținute în soluționarea cauzei, în lipsa identificării de către petentă a eventualelor cauze în care Curtea Europeană de Justiție să statueze, așa cum pretinde petenta că „ administrația fiscală are posibilitatea de a utiliza mijloace legale adecvate – sesizarea penală – în vederea cercetării și dovedirii fraudei fiscale săvârșită de beneficiarul mărfii împreună cu transportatorul, cu consecința recuperării prejudiciului de la autorii fraudei.”

În același sens este și interpretarea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și alții, pct.(1) din dispozitiv: „ [...] scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune în calitate de 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 cauza C-409/04 Teleos și alții, având în vedere principiile invocate de contestatară, concluzionează la pct.2) din dispozitiv:

„2) *Articolul 28c secțiunea A litera(a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.”*

Din jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție reiese că scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezintă o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA, conform căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție și că această scutire își găsește temeiul în regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru în care are loc consumul final (pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos și alții, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twöh). În acest context, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a

stabili în propria legislație condițiile în care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurării colectării corecte a taxei și prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twoh).

Totodată, Curtea a recunoscut conformitatea cu dreptul comunitar a principiului conform căruia *sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogări sau al unei scutiri fiscale revine celui care a solicitat beneficiul unui astfel de drept*, în concret furnizorului, care trebuie să dovedească autorităților fiscale ca bunurile vândute au fost transportate sau expediate în alt stat membru și ca în urma acestei operațiuni bunurile au parasit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (pct. 23 și pct. 26 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twoh, pct. 42 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos).

Potrivit unei jurisprudențe constante în materie, Curtea a stabilit că nu ar fi contrar dreptului comunitar să se pretindă că furnizorul să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală, inclusiv în situația în care transportul sau expediția bunurilor în alt stat membru cade în sarcina cumparatorului potrivit condițiilor de livrare convenite (pct. 65 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos, pct. 24 din Hotărârea dată în cazul C-271/06 Netto Supermarkt).

Petenta știa încă dinaintea încheierii tranzacțiilor faptul că scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare este condiționată de existența dovezilor privind transportul bunurilor și, în calitate de comerciant diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, că bunurile vândute vor parasi teritoriul României și vor intra pe teritoriul unui alt stat membru (Bulgaria), chiar și în situația în care transportul a fost asumat de cumparator.

Ori, constatările desprinse cu ocazia verificărilor efectuate au confirmat faptul că petenta nu și-a luat toate măsurile rezonabile care depindeau de aceasta (de exemplu încheierea unui contract cu partenerul său sau comenzi) pentru a se asigura că livrarile intracomunitare pe care le-a efectuat nu îl determină să participe la o fraudă.

Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organelor de inspecție fiscală au arătat faptul că “ până la data finalizării inspecției fiscale parțiale, societatea verificată nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente (CMR) care să dovedească efectuarea faptică a livrării intracomunitare de bunuri înscrisă în factura nr...../26.08.2010 (reprezentând ”Semnanațoare pneumatică de păioase” în cuantum de xxxxx EUR) și factura nr.2...../13.04.2011 (reprezentând xxxxxxxx” în cuantum de xxxxxxxx EUR), fapt de natură a infirma luarea măsurilor rezonabile ”

Prevederile legale nu limitează la scrisoarea de transport (CMR) dovada livrării intracomunitare, indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, astfel încât S.C. X S.R.L. avea posibilitatea să solicite orice alte documente ca dovadă

suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României (foaie de parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum).

Petenta nu a depus la dosarul cauzei niciun document din care să reiasă că a depus toate diligențele pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Invederam ca, referitor la cauza dedusa judecatii, Jurisprudenta Curtii de Apel Timisoara confirma modul de interpretare al legislatiei fiscale de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Arad , a se vedea in acest sens Decizia nr. 6091/2013 a Curtii de Apel Timisoara.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală 280.694 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate către firma Y L.T.D. din Bulgaria și în consecință, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la dobânzile în suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculată în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr./25.02.2014, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxx lei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalități de întârziere în sumă totală de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art. 128 alin.9, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 10 din 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, Cauza C-409/04, Teleos plc. și alții, a Curtii Europene de Justiție, art.6, art. 56, art.60 alin.1 și alin.2 și art 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, în baza referatului nr. 29513/29.05.2014, se

DECIDE

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-AR/25.02.2014 emisă de organele de inspectie fiscală ale Activității de Inspectie Fiscală Arad, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- lei penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL
- AJFP Arad

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

**DIRECTOR GENERAL,
LUCIAN OVIDIU HEIUȘ**

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.