



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**

Serviciul Soluționare Contestații

ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 109 / 27 .10.2017

privind soluționarea contestației depusă de

SC X SRL

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili

sub nr. SSC 1486/05.10.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul D.G.A.M.C., prin adresa nr. X/05.10.2017, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC 1486/05.10.2017, asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X, str. X, nr. X, județul X, având numărul de înregistrare la Registrul Comerțului X, având codul unic de înregistrare RO X, prin reprezentantul legal dl. X, în calitate de Administrator.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de echipa de inspecție fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC X/09.05.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/09.05.2017, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând TVA colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de echipa de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC X/09.05.2017 a fost comunicată societății prin poștă în data de **25.05.2017**, conform ștampilei aplicată pe plic, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 07.07.2017**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SRL la data depunerii contestației, figurând la poziția nr. X din "*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selecție prevăzute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*", Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SRL .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de echipa de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC X/09.05.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/09.05.2017 de către Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de X lei, X SRL susține următoarele:

În perioada verificată, societatea a efectuat un număr extrem de mare de livrări intracomunitare de bunuri, iar pentru un număr de 41 dintre acestea, reprezentând livrări către 4 clienți, și anume: Renault Espana SA, Renault SAS Franța, Daimler AG, IBC Vehicules, echipa de inspecție fiscală nu a fost de acord cu aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere. Particularitatea aferentă acestor livrări este aceea că persoana responsabilă pentru organizarea și transportul mărfii către destinație este clientul/beneficiarul livrării, conform clauzelor de livrare INCOTERMS aplicabile (Free Carrier – Timișoara).

Cu ocazia controlului, a depunerii punctului de vedere din data de 27.04.2017 și cu ocazia depunerii contestației, societatea a depus următoarele documente:

- contractele electronice nr. X și nr. X extrase din portalul on-line folosit de Grupul Renault;
- documente de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România către o destinație din Uniunea Europeană: CMR-uri în original, semnate și ștampilate atât de X SRL, cât și de cărauș/transportator și Delivery Notes (echivalente cu Avizele de însoțire a mărfii);
- comenzi în baza cărora bunurile au fost expediate din România;
- confirmări ale primirii bunurilor livrate către cei doi beneficiari din Grupul Renault, respectiv certificatele emise în data de 06.03.2017 și 20.03.2017;
- Avize de expediție ștampilate de către Renault, pentru livrările efectuate către Usine Renault Douai;
- confirmări primite de la locațiile Renault- locația Douai, pentru Divizia Interior și email-ul trimis de către departamentul de logistică;
- confirmare semnată și email de trimitere, pentru livrările către Renault Espana.

Contestatară afirmă că inspectorii fiscali au încălcat flagrant prevederile Codului de procedură fiscală întrucât nu au determinat starea de fapt fiscală, au făcut aprecieri superficiale referitoare la probatoriul existent și nu au menționat în mod expres ce documente suplimentare ar fi trebuit depuse de societate pentru a proba transportul bunurilor în alte state membre UE. Astfel, constatările inspectorilor fiscali cuprind numai exprimări evazive, lacunare, fără un înțeles clar, precis.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat probele furnizate de societate, considerându-le insuficiente și refuzând consemnarea lor ca mijloace de probă, ceea ce a condus la încălcarea de către aceștia a prevederilor art. 73 din Codul de procedură fiscală.

În scopul determinării corecte a stării de fapt, organele fiscale trebuiau să analizeze cele declarate de societate în Declarația 390 și să confrunte aceste date cu raportul extras din baza de date VIES, precum și să efectueze un control încrucișat în baza Regulamentului 904/2010 care le-ar fi permis să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății.

În continuare, societatea face referință la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Cauza Teleos C-409/04, Cauza Albert Collee C-146/05), respectiv la deciziile acesteia, având ca scop clarificarea interpretării prevederilor directivelor europene privind sistemul comun al TVA, arătând faptul că, în contextul aderării României la Uniunea

Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile CJUE, considerând că interpretările date de aceasta instanță europeană trebuie urmate de autoritățile fiscale române, în vederea aplicării uniforme a legislației de TVA. Potrivit contestatarei, din argumentația ce vine din jurisprudența CJUE rezultă fără echivoc că regimul de scutire aferent operațiunilor derulate se societate trebuie să rămână aplicabil.

X SRL precizează că deține toate documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri realizate și, deși legislația nu o cere în mod specific, chiar a adus dovezi suplimentare (contractele electronice nr. X și nr. X extrase din portalul online folosit de Grupul Renault, confirmări ale primirii bunurilor livrate către cei doi beneficiari din Grupul Renault, respectiv certificatele emise în data de 06.03.2017 și 20.03.2017, comenzi în baza cărora bunurile au fost expediate din România, avize de expediție ștampilate de către Renault, pentru livrările efectuate către Usine Renault Douai, confirmări primite de la locațiile Renault- locația Douai, pentru Divizia Interior și email-ul trimis de către departamentul de logistică, confirmare semnată și email de trimitere, pentru livrările către Renault Espana), dând astfel dovadă de bună-credință în relația cu organele fiscale. Astfel, este neîntemeiată constatarea echipei de inspecție fiscală că societatea nu deține documente care să ateste transportul mărfurilor din România către alte state membre, în condițiile în care nici în proiectul de RIF, și nici în Raportul de inspecție fiscală final, nu au fost consemnate documentele prezentate de societate, documente din care reiese, fără echivoc, că bunurile vândute către cei patru beneficiari au fost transportate către destinații din Comunitate.

Societatea consideră că motivul pentru care inspectorii nu au precizat că aceasta a depus documente CMR în original, semnate și ștampilate de către expeditor și transportator a fost acela că procedurile interne de control impun ca documentul CMR să fie în mod obligatoriu confirmat la destinație de către beneficiarul final/destinatarul bunurilor. În caz contrar, în opinia inspectorilor, aceste documente nu pot fi luate în considerare, ele nefăcând proba realității efectuării transportului în alt stat membru UE.

În continuare, contestatara aduce argumente conform cărora nu există prevederi legale privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar, prezentarea confirmării de către beneficiarul unui transport de bunuri livrate și consemnate pe baza de document CMR neconstituind o obligație impusă prin Convenția CMR. Mai mult, Convenția CMR nu prevede nici obligativitatea remiterii exemplarului deținut de către destinatar către expeditor cu semnătura și/sau ștampila acestuia.

Prin urmare, documentele CMR deținute de societate și prezentate echipei de inspecție fiscală sunt valide, trebuie să fie luate în considerare și trebuie să le fie recunoscută forța lor probatorie, întrucât au fost întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR.

Societatea afirmă că inspectorii fiscali nu au respectat “principiul bunei-credințe” reglementat prin art. 12 din Codul de procedură fiscală întrucât nu a efectuat un control încrucișat în baza Regulamentului CE 904/2010, nu au verificat dacă în corespondența cu Livrările IntraComunitare raportate de societate au existat achiziții IntraComunitare raportate de cei patru clienți și nu au precizat clar, fără exprimări ambigue, ce anume consideră că ar fi trebuit să prezinte societatea ca și documente justificative pentru a demonstra că bunurile în cauză au părăsit România, cu destinația alt stat membru UE.

De asemenea, X SRL susține că, prin oferirea deficitară a informațiilor cu privire la constatările inspecției fiscale sau solicitarea de mijloace de probă la modul general sau vag/imprecis și fără fundamentarea constatărilor în mod corespunzător, echipa de inspecție fiscală nu a respectat principiul aplicării unitare a legislației, principiul protecției așteptărilor legitime ale contribuabilului, principiul securității juridice, nu a respectat dreptul la informare al contribuabilului și a încălcat normele de conduita care îi incumbă în derularea inspecției fiscale.

În temeiul argumentelor de fapt și de drept invocate anterior, societatea contestată solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-MC X și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X emise în data de 09.05.2017.

II. Echipa de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a efectuat la societatea X SRL o inspecție parțială, în vederea soluționării Decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. INTERNET X/25.01.2016 depus de societate, prin care aceasta a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Livrările de bunuri efectuate de contestată către un număr de patru beneficiari din alte state membre UE, și anume: Renault Espana SA, Renault SAS Franța, Daimler AG, IBC Vehicles, în valoare totală de X lei, nu au fost considerate de către organele de inspecție fiscală operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, astfel că au colectat TVA aferentă acestora în sumă de X lei.

Pentru livrările intracomunitare cuprinse în Anexa nr. 34 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/09.05.2017, organele de inspecție au considerat că nu au fost îndeplinite, pentru justificarea regimului de scutire, condițiile prevăzute de art. 128 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art. 10 al OMEF 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, respectiv societatea nu a justificat scutirea aplicată cu documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și că, în urma acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Pe cale de consecință, având în vedere că documentele prezentate de societate sunt incomplete, inadecvate, ilizibile sau incerte, fiind imposibil de stabilit cu certitudine dacă au fost îndeplinite condițiile legii, pentru livrările de bunuri în valoare de X lei pentru care societatea nu a putut justifica regimul aplicat în temeiul prevederilor legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X lei.

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

Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de X lei, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investit să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarii colectarea TVA în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei și din constatările organelor de inspecție fiscală, nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt în cauza dedusă soluționării.

În fapt, în luna decembrie 2015, X SRL a efectuat un număr de 41 de livrări către patru societăți din alte state membre UE, și anume: Daimler AG, Renault SAS, Renault Espana SA și IBC Vehicles Ltd, valoarea totală a acestor livrări fiind de X lei.

Livrările respective au fost declarate de societate ca livrări intracomunitare de bunuri și considerate de aceasta operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au considerat că pentru aceste livrări nu au fost îndeplinite condițiile pentru justificarea regimului de scutire prevăzute de art. 128 alin. (9) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 10 al OMEF 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 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv societatea nu a justificat scutirea aplicată cu documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și că, în urma acestui transport, bunurile au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Societatea a prezentat, ca și documente care atestă că bunurile au fost transportate din România către o altă destinație din UE:

-CMR-uri în original, semnate și ștampilate atât de contestatară, cât și de cărauș/transportator;

-Delivery Notes (echivalente cu Avizele de însoțire a mărfii).

Suplimentar acestora, societatea a mai prezentat echipei de inspecție fiscală și alte documente pentru a demonstra faptul că bunurile au ajuns la o destinație din cadrul UE, diferită de România, respectiv: contracte electronice, comenzi în baza cărora bunurile au fost expediate din România, confirmări ale primirii bunurilor livrate etc.

Organele de inspecție fiscală citează în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere prevederi legale care stabilesc că scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal, respectiv un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, precum și cu documentul care atestă că bunurile au fost expediate sau transportate într-un alt stat membru și că, în urma acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Referitor la documentele prezentate de societate pentru justificarea transportului bunurilor într-un alt stat membru UE, și anume facturi, CMR-uri, Delivery notes și alte documente obținute de societatea contestatară de la beneficiarii săi intracomunitari, organele de inspecție fiscală au considerat că unele din acestea sunt incomplete sau inadecvate, altele sunt ilizibile sau incerte, fiind imposibil de stabilit cu certitudine dacă au fost îndeplinite condițiile legii, astfel că cele 41 de livrări ce se regăsesc în Anexa 34 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/09.05.2017 nu îndeplinesc, din punct de

vedere documentar, condițiile de încadrare în categoria livrărilor intracomunitare.

Pe cale de consecință, pentru livrările de bunuri în valoare totală de X lei considerate de societatea X SRL ca fiind livrări intracomunitare, respectiv operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, dar fără a putea justifica regimul aplicat cu documente conforme prevederilor legale, **organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X lei.**

În drept, organul de soluționare a contestației reține prevederile cuprinse în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(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.

Art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) 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.....

(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, livrarea intracomunitară de bunuri reprezintă livrarea bunurilor expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru, operațiune care 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. Documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune sunt stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, respectiv prin 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.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis 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, care, la art.10, prevede următoarele:

“(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 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.

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, prin urmare, 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, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare. Scrisoarea de transport (CMR) constituie dovada materială a condițiilor prevăzute în contractul de transport în traficul rutier intern sau internațional de mărfuri, precum și dovada primirii mărfii de către transportator.

În conformitate cu art. 9 din Decretul nr. 451 din 20 noiembrie 1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, “scrisoarea de trăsura face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator”. În măsura în care documentul de transport este întocmit și circulă în condițiile legii, acesta va face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării acestuia sau condiționarea valabilității sale de existența concomitentă a celor două elemente.

Organul de soluționare reține că, pentru a demonstra că a avut loc transportul bunurilor din România în alt stat membru UE, societatea a prezentat facturile emise către beneficiarii intracomunitari (Renault Espana SA, identificat prin cod valid de TVA ESA47000518, Renault SAS, identificat prin cod valid de TVA FR66780129987, Daimler AG, identificat prin cod valid de TVA DE81256315 și IBC Vehicles Ltd, identificat prin cod valid de TVA GB479125717), avizele de însoțire a mărfii (Delivery Notes), precum și documentele de transport, respectiv CMR-uri semnate și ștampilate de către expeditor și transportator, acestea fiind, în principal, documentele prevăzute de legislația în materie care pot justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

De asemenea, societatea a mai atașat la dosarul contestației și alte documente obținute de la partenerii săi: contracte electronice extrase din portalul on-line folosit de Grupul Renault, confirmări ale primirii bunurilor livrate către cei doi beneficiari din Grupul Renault, Avize de expediție ștampilate de către Renault, pentru livrările efectuate către Usine Renault Douai etc.

Echipa de inspecție fiscală, analizând documentele puse la dispoziție de către societatea contestatară, a apreciat că acestea sunt incomplete, inadecvate, ilizibile sau incerte și nu fac dovada faptului că bunurile au părăsit teritoriul României, că au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru, condiție esențială pentru acordarea scutirii, fără

a consemna însă în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere și alte constatări privitoare la situația de fapt și fără a prezenta argumente clare și precise din care să rezulte că într-adevăr bunurile respective nu ar fi fost transportate din România în alt stat membru.

Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/09.05.2017 și în Decizia de impunere nr. F-MC X/09.05.2017, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a preciza că cele 41 de livrări intracomunitare ce se regăsesc în anexa 34 la Raportul de inspecție fiscală “nu îndeplinesc din punct de vedere documentar condițiile de încadrare în categoria livrărilor intracomunitare”, constatând că documentele prezentate sunt incomplete, fără a fi făcute mențiuni clare și precise referitoare la ce alte documente suplimentare ar mai fi fost necesare în accepțiunea organelor de inspecție fiscală în vederea acordării scutirii de taxa pe valoarea adăugată și fără a se preciza în mod concret care sunt deficiențele observate în documentele prezentate de societate și în ce au constat acestea și care le-au determinat să concluzioneze că acestea sunt inadecvate și să refuze scutirea de taxă pe valoarea adăugată pe motiv că nu există dovezi care atestă faptul că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru în altul.

Prin urmare, se reține că organele de control nu au efectuat în raportul de inspecție fiscală analiza documentelor de transport prezentate de societate, astfel că nu rezultă care au fost motivele pentru care nu au fost acceptate fiecare dintre aceste documente, ci doar au menționat succint și la modul general că “societatea a prezentat documente incomplete sau inadecvate, precum și alte documente complementare ilizibile sau incerte, fiind imposibil de stabilit **cu certitudine** dacă au fost îndeplinite prevederile legii”.

Organul de soluționare reține, de asemenea, că sarcina pentru a stabili, cu certitudine, dacă au fost îndeplinite sau nu prevederile legii aparține organelor de inspecție fiscală care trebuiau să facă aplicațiunea art. (6) alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“ Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în

cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

*De asemenea, art. 113 alin.(1) și (2) din același act normativ prevede:
„ Art. 113 Obiectul inspecției fiscale*

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt

necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Ori, în speța în cauză, nici în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și nici în Decizia de impunere organul de inspecție fiscală nu a precizat în mod concret, clar și precis care au fost considerentele în baza cărora au refuzat societății X SRL dreptul de a beneficia de scutirea de TVA aplicabilă livrarilor intracomunitare efectuate de către aceasta către cei patru parteneri intracomunitari, limitându-se doar la a preciza că “societatea nu a justificat scutirea aplicată cu documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și că, în urma acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare”.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art. 7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz, în conformitate cu art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Este adevărat că în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, obligația de a demonstra că bunurile au fost expediate sau transportate din România în alt stat membru revine furnizorului, însă în această privință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat la pct. 35 din cazul C-273/11 Mecsek-Gabona Kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del –dunantuli Regionális Adó Főigazgatósága, că, deși livrarea intracomunitară de bunuri este supusă condiției obiective de a fi avut loc un transfer fizic al acestora în afara statului membru de livrare, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre se dovedeste dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru respectiv. Tocmai din acest motiv, autoritățile fiscale trebuie să procedeze la o verificare temeinică pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 44, și Hotărârea C-285/09 procedura penală împotriva R cu participarea Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe – Durlach, punctul 42).

Se reține, de asemenea, că potrivit pct. 55 din Hotărârea Mecsek-Gabona, furnizorului, în speță X SRL, i se poate refuza dreptul de a beneficia de scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, **cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective**, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa, ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.

Organul de soluționare reține că **invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă** pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Actul administrativ fiscal trebuie să conțină motivele de fapt și de drept care au condus la încheierea acestuia, iar pentru dovedirea situației de fapt fiscale, organul fiscal **are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**.

Analizând documentația anexată la dosarul contestației, organul de soluționare constată anumite deficiențe în întocmirea acesteia, și anume: numărul avizului de însoțire a mărfii de pe factură nu corespunde cu cel din

CMR, numele transportatorului înscris pe factură și avizul de însoțire a mărfii/delivery note nu corespunde cu cel menționat pe CMR, pe formularul CMR nu sunt înscrise informații despre factură sau denumirea mărfii. Referitor la deficiențele enumerate, organul de soluționare a contestației reține că acestea sunt **deficiențe de formă** și că, potrivit principiului prevalenței substanței asupra formei, relevat și aplicat de CJUE, precum și de Înalta Curte de Casație și Justiție, *“autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează¹”*. Or, după cum s-a reținut în jurisprudența CJUE, principiul prevalenței substanței asupra formei *“impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, și situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite², sub rezerva totuși a faptului că furnizorul de bunuri să nu fi participat în mod intenționat la o evaziune fiscală care a periclitat buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului”*.

Astfel, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA/dreptul de scutire de plată a TVA, jurisprudența³ a consacrat deja faptul că neîndeplinirea obligațiilor de formă nu poate împiedica recunoașterea dreptului menționat atunci când sunt îndeplinite cerințele de fond pentru nașterea acestuia.

Organul de soluționare reține că simpla constatare a unor deficiențe de formă nu este suficientă pentru a refuza dreptul societății de a beneficia de scutirea de TVA aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri, mai ales că echipa de inspecție fiscală nu a adus alte argumente clare din care să reiasă că nu au fost îndeplinite condițiile de fond, respectiv că transportul intracomunitar nu ar fi avut loc, cu toate că avea posibilitatea legală de a iniția verificări încruciate la transportator și să lămurească dacă transporturile în cauză au fost efectuate în realitate. Astfel, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța, pe baza constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, asupra situației de fapt în cauza supusă soluționării.

Așadar, având în vedere că documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația contestatarei, organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra corectitudinii

¹ Înalta Curte de Casație și Justiție, Decizia nr. 1424/2013 și Decizia nr. 2041/2007

² A se vedea Hotărârea Collée, C-146/05, punctul 31

³ Cauza Teleos C-409/04, Cauza Colée C-146/05, Cauza Mecsek-Gabona C-273/11

stabilirii în sarcina contestatarei a taxei pe valoarea adaugata suplimentară, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a dreptului de a beneficia sau nu de scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat și analizat condițiile de livrare și de transport prevăzute în documentele prezentate de societate, în temeiul art. 279 alin.(3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa Decizia de impunere nr. F-MC X/09.05.2017** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC X/09.05.2017, **în ceea ce privește suma de X lei**, reprezentând **TVA colectată suplimentar**, urmând ca organele de inspecție fiscală (printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat) să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

Pentru considerentele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. F–MC X/09.05.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC 136/09.05.2017, pentru suma de **X lei**, reprezentând **TVA colectată suplimentar**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

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

Director General
X