

DECIZIA nr.2541/2016 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de către
SC x SRL
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr.BVR_Reg2 x /08.09.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Activitatea de Inspectia Fiscala prin adresa nr. HRG_AIF x/02.09.2016, asupra contestației formulate de SC xr SRL, cu sediul in sat.x, com.x, nr.x, jud.Harghita, CUI:x, prin avocat x înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_Reg2 x/08.09.2016.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-HR x/22.06.2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-HR x din data de 22.06.2016, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Juridice, si priveste suma de **x lei** din care:

- x lei reprezentand impozit pe profit stabilita suplimentar
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar\

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere cu nr.F-HR x/22.06.2016 in data de 04.07.2016 conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P. Harghita in data de 05.08.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatând că in speta, sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să soluționeze contestatia formulata de SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestatia inregistrata la AJFP Harghita sub nr. x/05.08.2016, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr. F-HR x/22.06.2016, invocand in sustinere urmatoarele motive:

Petenta precizeaza ca motivarea organului fiscal cu privire la înregistrările efectuate in perioada aprilie-mai 2013 respectiv deducerea cheltuielilor în sumă de x lei, cu piese de schimb auto, facturate de operatorul intracomunitar AGRO x KFT nu poate fi acceptată, intrucat are la baza lipsa documentelor de transport internațional (CMR) care să justifice faptul că mărfurile (piesele de schimb) au intrat pe teritoriul țării.

Contestatorul sustine ca, desi aceste bunuri au o valoare economică suficient de ridicată, din punct de vedere fizic sunt piese cu un volum redus, astfel încât transportul lor s-a realizat în mare parte prin colet poștal (facturile x/2013/V, x/2013/V și x5/2013/V incluzând taxele de transport poștale - "*Feladası dij*"- de x EURO, x EURO și x EURO) iar cea din factura nr. x/2013/V cu mijloacele auto proprii.

Totodata se precizeaza faptul ca datorita volumului total al bunurilor, acestea ar fi putut fi transportate cu autovehiculele poprii, nefiind necesară angajarea unui transportator, sustinand ca aceste bunuri au fost utilizate în activitatea curentă a societății, aspect care rezultă indubitabil din bonurile de consum anexate prezentei,

achiziția lor a urmărit realizarea de venituri impozabile, nefiind justificată măsura de a nu se admite deducerea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor respective.

Cu privire la relațiile comerciale avute cu x Korlatolt și y KFT, petenta precizează faptul că vânzarea către x KFT s-a realizat în baza Contractului de vânzare-cumpărare din data de 01.12.2012, fiind întocmită și factura, ce conține toate elementele impuse de Codul fiscal.

Livrarea bunurilor s-a realizat conform scrisorilor de transport internațional (CMR) anexate prezentei, care poartă ștampila și semnătura expeditorului, a transportatorului și a destinatarului iar sumele încasate cu titlu de preț (parte din valoarea totală a bunurilor) au fost reflectate în contabilitate, urmând să fie dat în judecată cumpărătorul pentru diferența neachitată.

Cu privire la relațiile comerciale avute cu y KFT, petenta susține că vânzarea s-a realizat în temeiul facturii fiscale anexate, livrarea fiind dovedită prin scrisorile de transport semnate de toți partenerii implicați iar prețul, achitat integral, a fost înregistrat în evidențele petentei.

La finalul contestației petenta susține că „lipsa dovezilor” de la partenerul extern se interpretează în favoarea persoanei controlate și nicidecum împotriva ei, neexistând vreo prezumție de fraudă sau rea credință

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HR x/22.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HR x din data de 22.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita, au verificat perioada x.12.2010-x.03.2016 privind TVA respectiv perioada x.01.2010-x.12.2015 privind impozitul pe profit, inspecția fiscală fiind efectuată în perioada x.06.2016-x.06.2016

Având în vedere deficiențele constatate în urma controlului, redat pe larg în Raportul de inspecție fiscală, la cap.III, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare în suma totală de x lei, din care x lei reprezentând impozit pe profit stabilită respectiv x lei reprezentând TVA.

Cu privire la impozitul pe profit:

În lunile aprilie și mai 2013, SC x SRL a achiziționat diferite piese de schimb de la operatorul intracomunitar Agro x KFT din Ungaria în valoare totală de x lei.

Din documentele contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu au fost identificate documente justificative, deviz de reparații, situații de lucrări care să justifice faptul că aceste piese de schimb au fost destinate nevoilor societății, motiv pentru care inspectorii fiscali au stabilit că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile având în vedere faptul că SC x SRL nu a prezentat nici documentele de transport internațional (CMR) care să justifice faptul că marfurile (piesele de schimb) au intrat pe teritoriul României.

În baza celor de mai sus respectiv în baza prevederilor art. 11 alin (1) și art.21 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare la control nu s-a admis deducerea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor reprezentând piese de schimb în suma de x lei cheltuieli ce au condus la diminuarea profitului impozabil aferent perioadei x.01.2013 -x.12.2013 fapt pentru care diferența de x lei s-a cuprins la stabilirea profitului impozabil iar organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2013, stabilind o diferență de impozit pe profit în suma de x lei ($x \cdot 16\%$)

Cu privire la TVA:

În luna aprilie 2013 respectiv septembrie 2013, SC x SRL a efectuat livrări intracomunitare de bunuri (combine de secerat) către operatorii intracomunitari x Korlatolt

respectiv y KFT in valoare de x lei respectiv y lei, livrari la care echipa de inspectie fiscala nu a admis scutirea de TVA si la control s-a procedat la calcularea TVA aferenta in suma de x lei($x \cdot 24\%$) pe motivul ca autoritatile fiscale din Ungaria nu au identificat cele doua societati la adresele de inregistrare.

III. Luand în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

1. Referitor la suma de x lei reprezentand impozit pe profit stabilita suplimentar, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii 2, este să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care SC x SRL prin argumentele și documentele prezentate nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală.

În fapt, in cursul lunilor aprilie si mai 2013, petenta a achizitionat diferite piese de schimb de la operatorul intracomunitar Agro x KFT din Ungaria, cu urmatoarele facturi in valoare totala de x lei, astfel:

- factura fiscala nr.x/2013/V/18.04.2013 in valoare de x lei
- factura fiscala nr.x/2013/V/18.04.2013 in valoare de x lei
- factura fiscala nr.x/2013/18.04.2013 in valoare de x lei
- factura fiscala nr.x/2013/V/02.05.2013 in valoare de x lei

Din documentele contabile puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, la control nu au fost identificate documente justificative, deviz de reparatii, situatii de lucrări care sa justifice faptul ca aceste piese de schimb au fost destinate nevoilor societății, astfel inspectorii fiscali au tras concluzia ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Societatea nu a prezentat nici documentele de transport international (CMR) care sa justifice faptul ca, marfurile(piese de schimb) au intrat pe teritoriul tarii si nu au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente care sa contina elemente cu privire la data la care a avut loc transportul, numarul de inmatriculare a mijlocului de transport auto cu care s-a efectuat transportul bunurilor nu sunt date referitoare la locul de incarcare a bunurilor.

In baza celor de mai sus, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere din punct de vedere fiscal a cheltuielilor reprezentand piese de schimb in suma totala de x lei, cheltuieli ce au condus la diminuarea profitului impozabil aferent anului 2013, iar organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2013, stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de x lei ($x \cdot 16\%$).

Petenta sustine ca transportul bunurilor achizitionate s-a realizat prin colet postal, respectiv cu autoturisme proprii, bunurile fiind utilizate in activitatea curenta a societatii, aspect care rezulta din bonurile de consum anexate contestatiei.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit prevederile art.11 art.19, art.21, alin.(1) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

„Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

„Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art. 21, - (1) “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Art.21-(4)”Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

m)cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte” coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai acele cheltuieli care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel condiționată deductibilitatea cheltuielilor de justificarea utilizării bunurilor achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, se reține ca nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, referitor la achizițiile intracomunitare de piese de schimb, petenta nu probează destinația acestora, respectiv unde au fost folosite aceste piese de schimb, nu a prezentat contracte, respectiv devizele de reparații cu indicarea utilajelor/autovehiculelor pentru care au fost efectuate reparațiile în cauză.

Petenta a depus la dosarul cauzei, documente, respectiv „bon de consum”, care însă nu sunt semnate nici de către gestionar (x) nici de către primitor, iar în înscrisuri nu sunt specificate nici bunurile și nici prețul unitar al acestora.

Din documentele prezentate de petent, nu a rezultat destinația și nici necesitatea achizițiilor mai sus amintite, nefiind prezentate situații de lucrări, devize de lucrări cu menționarea utilajelor/mijloacelor de transport pentru care s-au folosit piesele de schimb achiziționate de la Agro x KFT.

Pentru piesele de schimb date în consum, contribuabilul nu a prezentat organelor de control documentele prevăzute în OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile, respectiv nota justificativa privind descrierea degradării bunurilor materiale,

Proces-verbal de declarare a unor bunuri materiale (Cod 14-2-3/aA) precum si necesar de materiale.

Totodata, se retine ca in urma verificarii s-a constatat, ca bunurile de consum au fost intocmite in sistem electronic si nu contin informatii cu privire la persoanele care au primit bunurile, nu sunt semnate si nu contin detaliat denumirea/tipul pieselor fiind inscris doar "piese de schimb" si numarul acestora.

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege. Legiuitorul prevede de asemenea, in mod expres ca sunt nedeductibile cheltuielile care nu au la baza document justificativ potrivit legii si cele efectuate in favoarea actionarilor sau asociatilor.

Rezulta deci că deductibilitatea cheltuielilor reprezentand piese de schimb, este conditionata de demonstrarea utilizarii acestora in scopul realizarii de operatiuni taxabile. Or, din documentele prezentate de petent, nu a rezultat destinatia si necesitatea achizitiilor mai sus amintite, nefiind prezentate situatii de lucrari, devize de lucrari, bonuri de necesitate, etc

Referitor la sustineriile din contestatie, 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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”.

În contextul celor anterior prezentate, în temeiul prevederilor legale mai sus citate, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, și întrucât petenta nu a probat cu documentele prevazute de lege efectuarea cheltuielilor respective in scopul obtinerii de venituri impozabile, rezulta ca in mod legal organele de control nu au admis la deductibilitate cheltuielile inregistrate in suma de x lei cu ocazia descarcarii a pieselor de schimb achizitionate de la operatorul intracomunitar Agro x KFT si s-a stabilit un impozit pe profit in suma de x lei.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că suma totală de x lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil al societății, fiind datorat impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de **x lei** (x lei x 16%), contestația formulată in temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA colectata ca urmare a inspectiei fiscale, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov -Serviciului Solutionare Contestatii 2, este de a stabili daca in mod legal organele de control au colectat TVA pentru livrarile pentru care petentul a aplicat scutirea prevazuta la art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in conditiile in care constatarile si documentele in baza carora si-au fundamentat decizia de impunere sunt incomplete si insuficiente pentru fundamentarea solutiei.

In fapt, in lunile aprilie 2013 respectiv septembrie 2013 petenta si a exercitat dreptul de scutire de la plata TVA in suma totala de x lei aferenta livrarilor intracomunitare efectuate de SC x SRL, astfel:

- in luna aprilie 2013 societatea a efectuat livrari intracomunitare de bunuri (combine de secerat) catre operatorul intracomunitar x Korlatolt – HU x din Ungaria care a transmis catre SC x SRL codul valabil de inregistrare in scopul de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din Ungaria.

Organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca x Korlatolt – HU x din Ungaria in perioada in care au fost efectuate livrari de bunuri de la SC x SRL, respectiv aprilie 2013 acesta figureaza cu codul de TVA invalidat temporar (adresa nr.x/24.05.2016 emis de Serviciul informatii fiscale din cadrul AJFP HR), in conditiile in care data sfarsit valabilitate - *cod valabil de identificare in scopuri de TVA* este data de 17.05.2013 motiv pentru care organul de inspectie a considerat ca la societatea verificata exista neconcordanza la livrarile intracomunitare de bunuri in perioada aprilie 2013, in baza facturii fiscale nrx/19.04.2013 in valoare totala de x lei.

- in luna septembrie 2013 petenta a efectuat livrari intracomunitare de bunuri (combina de secerat) in baza facturii nr. x/30.09.2013, in valoare totala de x lei catre operatorul intracomunitar y KFT– HU 23786369 din Ungaria, care a transmis societatii verificate codul valabil de inregistrare in scopul de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din Ungaria.

Organul de inspectie fiscala face referire atat in RIF cat si in Decizia de impunere contestata la adresa nr. x/22.10.2013 inaintata de Serviciul Informatii Fiscale Harghita prin intermediul Serviciului central de Legaturi de la autoritatile maghiare, de unde rezulta faptul ca nu au fost identificate societatile x Korlatolt – HU x si y KFT– HU y la adresele de inregistrare, nu declara achizitii, nu desfasoara activitate la sediul declarat si nu au putut lua legatura cu reprezentantii societatii sau cu o alta persoana de contact, ajungand la concluzia ca acestia sunt comercianti cu risc, comercianti disparuti, precum si faptul ca au suspiciuni asupra realitatii acestor tranzactii.

Totodata este mentionata si adresa nr.x/13.03.2012 al Biroului Judetean de Informatii Fiscale de unde reiese ca autoritatile fiscale din Ungaria nu au identificat societatile x Korlatolt – HU x si y KFT– HU y la adresele de inregistrare.

Organul de inspectie a stabilit ca autoritatile din Ungaria nu au putut confirma daca livrarile de mai sus au fost reale, deoarece nu au dovezi cu privire la acestea fapt pentru care exista suspiciunea efectuarii unor operatiuni fictive, ca societatea verificata a efectuat aceste livrari intracomunitare de bunuri doar prin documente, in realitate aceste tranzactii nu au existat. Ca urmare organele de inspectie fiscala nu au admis scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare efectuate si facturate catre x Korlatolt si y KFT, in luniile aprilie 2013 si septembrie 2013 si s-a procedat la calcularea TVA aferenta in suma de x lei ($x \cdot 24\%$) din care pentru luna aprilie se colecteaza TVA in suma de x lei iar pentru luna septembrie 2013 se colecteaza TVA in suma de x lei.

Petenta sustine ca livrarile intracomunitare au fost efectuate in baza facturilor emise catre cele doua societati iar transportul fiind efectuat in baza scrisorilor de transport international, precizand faptul ca „lipsa dovezilor” de la partenerul extern se interpreteaza in favoarea persoanei controlate si nicidecum impotriva ei, neexistand vreo prezumtie de fraudă sau rea credinta.

În drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.128, alin.(1) si (9), art.143, alin(2) si art.134³ din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

„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. 134³ Exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă

(1) *Prin excepție de la prevederile art. 134², în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 143 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 155 alin. (14) sau, după caz, la emiterea autofacturii prevăzute la art. 155 alin. (8) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.*

(2) *Prevederile art. 134² alin. (2) lit. b) nu se aplică în ceea ce privește livrările și transferurile de bunuri prevăzute la alin. (1)."*

„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, cu excepția:*

1. *livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;*

2. *livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152²;*

iar conform alin(3) al aceluiași articol:

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

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

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 (*actualizat*) privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„ (1) *Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

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

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

c) *orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.*”

Potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pe perioada august 2014-decembrie 2015 , mentinut prin art.319 alin.(20) lit.f) din Legea nr.227/2015, in vigoare dupa data de 01.01.2016:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]”

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;”

Se retine astfel ca, pentru a beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata, legiuitorul a prevazut obligativitatea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru aceste operatiuni, justificare care presupune existenta, detinerea de catre furnizor a doua documente legal aprobate:factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de legea fiscale si in care sa fie inregistrat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru si documentul de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Intrucat livrarile de bunuri efectuate cu plata sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, iar pentru livrarile intracomunitare de bunuri este prevazuta scutirea de TVA, reprezentand o exceptie de la regula generala, pentru a putea beneficia de aceasta facilitate fiscala de scutire de TVA s-a prevazut obligativitatea justificarii scutirii de TVA pentru aceste operatiuni, justificare care presupune existenta, detinerea si prezentarea de documente si care reglementeaza ca cerinta cumulativa detinerea de catre furnizor a doua documente legale aprobate: factura care trebuie sa cuprinda informatiile prevazute de art.155 alin(5) din Codul fiscal si documentele de transport din Romania in alt stat membru, respectiv, in functie de caile de transport pe care se realizeaza.(scrisoare de trasura, CMR-transport rutier, CIM-transport feroviar, AWB-transport aerian, conosament pentru transport naval si dupa caz orice alte documente.

Avand in vedere cele precizate mai sus, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei respectiv constatările inspectorilor fiscali mentionate prin Decizia de impunere si in Raportul de inspectie fiscala contestate, in solutionarea cauzei se retin următoarele:

Organele de inspectie fiscală in actele atacate au facut trimitere, referire la doua adrese (nr.x/22.10.2013 si nr.x/13.03.2012) care initial nu au fost anexate la dosarul cauzei, inaintate de Serviciul Informatii Fiscale HR si Biroul Judetean de Informatii Fiscale in baza carora, cu ocazia controlului, s-a stabilit ca societatea nu poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată intrucat din cele doua adrese mai sus mentionate a rezultat faptul ca autoritatile fiscale ungare nu au identificat societatile x Korlatolt si y KFT la adresele de inregistrare, nu declara achizitii, nu desfasoara activitate la sediul declarat si nu au putut lua legatura cu reprezentantii societatii, considerand ca sunt comercinati cu risc si au suspiciuni asupra realitatii acestor tranzactii.

In vederea clarificarii situatiei, organul de solutionare a contestatiei in baza adresei nr.x/08.03.2017 a solicitat de la AJFP HR-AIF completarea dosarului cauzei cu cele doua adrese mai sus mentionate, respectiv completarea referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei avand in vedere toate argumentele prezentate de SC xSRL.

Organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr.F-HR x/22.06.2016 respectiv RIF nr.F-HR x/22.06.2016 contestate, mentioneaza ca x Korlatolt **in luna aprilie 2013 figureaza cu codul de TVA invalidat temporar.**

Din datele cuprinse in documentele anexate la dosarul cauzei rezulta faptul ca, codul de TVA HU 14702121 are valabilitate incepand din **27.04.2009** pana la **17.05.2013**.

Prin completarile transmise la referatul de solutionare a contestatiei, organul de inspectie precizeaza faptul ca in factura fiscala emisa catre x Korlatolt Felelossegu Tarsasag – HU x din Ungaria, nr.x/19.04.2013 la rubrica date privind expeditia, mijlocul de transport mentionat este HR-xx-SUY. Dupa verificarea numarului de inmatriculare in programul informatic “EVA – Sistemul National de Evidente Auto, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia ca in perioada 11.02.2009 – 28.01.2015, proprietarul unic al autoturismului cu numarul de inmatriculare mentionat este x din sat x, judetul Harghita, si era imposibil transportul unei combine de secerat cu un autoturism VW Golf.

Cu privire la adresele care au fost anexate la completarea referatului trebuie precizat faptul ca o singura adresa se refera la tranzactia avuta intre SC x SRL si x KFT, care de fapt este o solicitare a autoritatilor fiscale din Ungaria transmisa prin formularul SCAC2004 nr.x/17.10.2013 prin care s-a comunicat ca au indoieli cu privire la tranzactiile dintre x KFT si x SRL avand in vedere faptul ca societatea maghiara nu a declarat nici o tranzactie cu aceasta societate romaneasca si nu are documente de afaceri.

Avand la baza solicitarea autoritatilor fiscale din Ungaria, inspectorii fiscali din cadrul AJFP HR-AIF s-au deplasat la sediul SC x SRL incheiand cu aceasta ocazie Procesul verbal nr.x/09.07.2014, conform caruia s-a stabilit ca pentru livrarile efectuate catre x KFT petenta a prezentat organelor de control contracte de vanzare, facturi externe, CMR-uri si jurnal de vanzari. Prin procesul verbal a fost mentionat faptul ca livrarea bunurilor s-a efectuat cu auto nr. HR xx SVY (si nu SUY), marca Scania proprietatea petentului.(conform program informatic „Eva”)

Totodata, organul de inspectie fiscala a mentionat ca exista diferenta considerabila intre pretul de achizitie si pretul de vanzare a bunurilor livrate. Cu privire la aceasta constatare administratorul a mentionat *”[...]utilajele au fost reconditionate si pretul contine si transportul [...]”*

Se retine faptul ca nici cu ocazia intocmirii Procesului verbal si nici la efectuarea inspectiei fiscale organul de inspectie nu a solicitat detalii/relatii cu privire la reconditionarea utilajelor nu a verificat eventualele achizitii de piese de schimb, etc care au fost folosite la reconditionarea utilajelor, care ulterior au fost livrate in Ungaria, astfel nu s-a stabilit daca faptic aceste utilaje au fost/ nu au fost in proprietatea petentului nu reiese nici faptul daca bunurile au fost sau nu au fost transportate in Ungaria.

Organul de inspectie prin completari anexeaza adrese cu privire la tranzactiile efectuate de x KFT si y KFT insa din acestea rezulta tranzactii in relatia cu alte societati din Romania, care insa nu au avut nicio legatura cu tranzactiile efectuate de SC x SRL.

Din documentele prezentate nu reiese daca organele de inspectie au analizat informatiile cuprinse in documentele de transport in sensul identificarii in foile de parcurs a deplasarilor inscrise in CMR, identificarii documente de alimentare cu combustibil pe traseul in scris in CMR, identificarii dovezii de plata a taxei de drum pentru mijlocul de transport in scris in CMR in perioada in care a efectuat transportul respectiv taxa de drum in teritoriul Ungariei(Rovinieta).

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese faptul ca organele de control au analizat daca, la datele inscrise in CMR-uri pentru efectuarea transporturilor, mijloacele de transport /soferii nu erau alocate pentru efectuarea altor curse, respectiv daca organul de inspectie a solicitat informatii prin formularul SCAC de la autoritatile fiscale ungare cu privire la tranzactiile efectuate de catre SC x SRL cu x KFT respectiv cu y KFT din Ungaria.

Având în vedere prevederile legale incidente în speta și situația descrisă mai sus, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la legalitatea stabilirii suplimentare a sumei de x lei, reprezentând TVA.

Astfel, se reține că inspectorii fiscali sunt în măsură să examineze starea de fapt, să obțină, să utilizeze toate informațiile și documentele, să constate legalitatea și realitatea operațiunilor în speta, în raport de prevederile legislației fiscale în domeniul TVA și să stabilească dacă societatea contestatoare deține documentele justificative prevăzute de lege în vederea justificării scutirii de taxă pentru livrările de bunuri efectuate de societatea contestatoare către partenerii intracomunitari x KFT și y KFT din Ungaria

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“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/platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

(1) Inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/platitor, 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/platitorului;

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

c) analiză 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/platitorului 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 afla bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/platitorului 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 constatarilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/platitorului 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/platitor 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.”

La art.72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/platitorului 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. 73

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

Astfel, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt și să constate dacă societatea contestatoare poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare în valoare de x lei efectuate către x KFT-Ungaria respectiv y lei efectuate către y KFT, în raport de prevederile legale enunțate în speta și documentele justificative deținute de societate cu privire la aceste operațiuni.

În consecință, în speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict

aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) În situatia în care, ca urmare a deciziei de solutionare emise potrivit art. 279 se desfiinteaza total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala reface inspectia fiscala, cu respectarea dispozitiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizeaza de catre o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a încheiat actul desfiintat.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.11.5 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decât cea înscrisa în actul desfiintat.”

Avand in vedere prevederile legale enuntate, se va desfiinta partial Decizia de impunere nr.F-HR x/22.06.2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR x/22.06.2016 cu privire la TVA in valoare de x lei stabilita suplimentar pe perioada x.12.2010-x.03.2016, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa analizeze operatiunile in cauza efectuate strict pe aceasta perioada si, dupa caz, sa stabileasca TVA colectata suplimentar .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/22.06.2016, emisa de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma totala de **x lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.**

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HR x/22.06.2016, emisa de Administratia Județeană a Finanțelor Publice

Harghita - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **x lei reprezentand TVA**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, vor determina situația fiscală reală a contribuabilului cu privire la TVA și vor emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, având în vedere precizările din prezenta decizie precum și prevederile legale aplicabile în speță pe perioada verificată, iar prin noul act administrativ fiscal nu se va crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, decât cea stabilită prin Decizia de impunere nr.F-HR x/22.06.2016.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Harghita în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL

x