

DECIZIA nr. 296/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016 cu privire la contestatia formulata de catre **.X.**, CUI x, cu domiciliul fiscal in x, reprezentata prin imputernicit **.Y.**.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, comunicata prin remitere sub semnatura la data de x/2016, conform adresei nr. x/2016 prin care s-a stabilit in sarcina **.X.** TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar in suma totala de x lei.

.X. contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, respectiv suma de **x lei**, reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.

În raport de data comunicării sub semnatura a actului administrativ fiscal contestat, respectiv x/2016, așa cum reiese din adresa nr. x/2016, anexata la dosarul cauzei, 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 fiind înregistrată la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice la data de x/2016.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **.X.** contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 in ceea ce priveste suma de **x lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Produsele finite si ambalajele care sunt expediate din Romania in alte state membre UE sunt vandute societatii .Y. BV, persoana impozabila stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Olanda, in baza contractului dintre parti.

Contestatară a efectuat în cursul anului 2015 vânzări de produse finite și de ambalaje, facturând la momentul expedierii produselor finite și a ambalajelor doar contravaloarea produselor finite. Documentele de transport aferente livrarilor/expedierilor de produse finite și de ambalaje conțin informații referitoare atât la produsele finite, cât și la ambalaje.

Contribuabilă menționează că, ulterior facturării contravalorii produselor finite vandute/livrate, aceasta a procedat la facturarea contravalorii ambalajelor aferente produselor finite vandute/livrate. În mod evident, facturile aferente vânzării ambalajelor nu au fost însoțite de documente de transport, deoarece acestea au însoțit facturile aferente vânzării produselor finite.

.X. menționează că, având în vedere că a desfășurat livrări intracomunitare de bunuri către .Y., a aplicat scutirea de TVA, neavând obligația de a colecta TVA.

Societatea contestatară consideră că nu există nicio bază legală pentru a-i fi impusă obligația de a colecta TVA, deoarece:

- Contestatară i-a transferat societății .Y. dreptul de a dispune de ambalaje ca și proprietar în cursul anului 2015;
- Ambalajele au fost transportate din România în Olanda în cursul anului 2015;
- Documentele justificative aferente livrarilor de ambalaje au fost emise în cursul anului 2015;
- Facturile aferente livrarilor de ambalaje au fost emise la finele anului 2015.

În susținere, contestatară invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la condițiile de aplicare a scutirii de TVA a tranzacțiilor intracomunitare, respectiv cazurile C-409/04 “Teleos și alții”, C-273/11 “Mecsek Gabona Kft”, C-146/05 “Albert Collee și C-587/10 Vogtlandische Straßen, Tief und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch.

.X. subliniază că, potrivit jurisprudenței comunitare, atât timp cât bunurile care fac obiectul unei livrări intracomunitare de bunuri sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru, aplicarea scutirii de TVA livrarilor respective nu trebuie condiționată de prezentarea documentelor de transport CMR drept documente care să justifice transportul bunurilor.

În opinia contribuabilei, rezulta că, în conformitate cu prevederile contractuale dintre parti, bunurile au fost expediate din România în alte state membre ca urmare a livrarilor efectuate de către aceasta către .Y. și ca documentele justificative prezentate de către societate organelor de inspecție fiscală sunt complete, corecte și suficiente pentru a susține aplicarea scutirii de TVA livrarilor efectuate.

Contestatară invocă principiul neutralității TVA, arătând că potrivit legislației comunitare în materia TVA, pentru asigurarea neutralității taxei tranzacțiilor

intracomunitare, respectiv evitarea dublei impozitari a aceleiasi operatiuni in doua state membre diferite, scutirii unei livrari intracomunitare in statul membru de expeditie a bunurilor ii corespunde o achizitie intracomunitara taxata cu TVA in statul membru de sosire a bunurilor (cauza C-587/10).

Dubla impozitare a tranzactiilor desfasurate de catre contestatara, atat in Romania prin colectarea TVA, respectiv prin stabilirea de obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii, cat si in Olanda prin colectarea TVA aferenta achizitiei intracomunitare de bunuri contravine principiului neutralitatii TVA.

.X. invoca si nerespectarea principiului proportionalitatii ca urmare a respingerii dreptului de a beneficia de scutirea TVA, aratand ca, in domeniul TVA, principiul proportionalitatii se aplica masurilor luate de catre statele membre, in scopul prevenirii evaziunii fiscale, fraudei sau abuzului in ceea ce priveste TVA (cauza C-11/70, cauza C-331/88, cauza C-286/94 *Garage Molenheide BVBA v. Belgian State* si Decizia CJUE in cauza C-188/09.

Societatea contestatara considera ca ignorarea realitatii tranzactiilor desfasurate si a intentiei legiuitorului prin respingerea aplicarii scutirii de TVA in ciuda prezentarii documentelor justificative in acest sens contravin prevederilor mentionate in legislatia comunitara si locala in materie de TVA, precum si pricipiilor generale care stau la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul UE.

Referitor la prestarile intracomunitare de servicii efectuate catre .Y., contribuabila mentioneaza ca a prestat in cursul anului 2015 servicii de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje, consumabile, aferente livrarilor intracomunitare de produse finite efectuate catre .Y. in aceiasi perioada.

Ulterior, .X. a realizat ca i-a facturat societatii .Y. doar contravaloarea produselor finite, astfel incat la finele anului 2015, a procedat la facturarea contravalorii serviciilor aferente produselor finite/ambalajelor vandute/livrate.

Contestatara subliniaza faptul ca procedarea de catre organele de inspectie fiscala la reincadrarea formei prestarilor intracomunitare de servicii efectuate de catre societate este neintemeiata.

Desi, legislatia mentioneaza in mod specific doar cheltuielile refacturate ca facand obiectul exonerarii respective, societatea considera ca aceste prevederi se pot aplica, in principiu , la orice tip de operatiuni efectuate (strict din punct de vedere al TVA).

Aspectul legat de pretul de vanzare al oricaror servicii tine strict de intelegerea dintre parti, neexistand nicio restrictie din punct de vedere al TVA cu privire la metoda de determinare a bazei de impozitare a TVA a unei prestari de servicii.

.X. invoca faptul ca, avand in vedere ca aceasta si .Y. au agreeat contractual pretul serviciilor, reincadrearea de catre organele de inspectie fiscala a prestarilor intracomunitare de servicii efectuate de catre .X., bazandu-se strict pe nivelul pretului facturat catre/platit de catre .Y. si fara a lua in considerare si/sau a contesta in vreun fel realitatea si/sau substanta economica a tranzactiilor, este neintemeiata.

In concluzie, .X. solicita anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, respectiv suma de **x lei**, reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.

II. Administratia Sector 3 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală a efectuat inspectia fiscala partiala la .X., care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada x/2015-x/2016.

Constatările inspectie fiscale au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016, iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, prin care s-a stabilit TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar in suma de **x lei**, din care contribuabila contesta TVA in suma de **x lei**.

Organele de inspectie fiscala au mentionat in raportul de inspectie fiscala ca .X. nu a prezentat comanda si documentul de transport CMR care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, respectiv Olanda, pentru facturile emise in suma totala de x lei, astfel:

- nr. 8/31.12.2015 in suma de x lei, reprezentand papiote;
- nr.13/31.12.2015 in suma de x lei, reprezentand cutii carton;
- nr.14/31.12.2015 in suma de x lei, reprezentand etichete;
- nr.16/31.12.2015 in suma de x lei, reprezentand panou expunere;
- nr. 17/31.12.2015 in suma de x lei, reprezentand folie.

Drept urmare, s-a procedat la colectarea TVA suplimentara in suma de x lei, prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile in suma de x lei.

.X. a efectuat prestari intracomunitare de servicii in suma totala de 1.619.268 lei.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat serviciile de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje, consumabile din factura nr. x/2015, aferente perioadei ianuarie-decembrie 2015, in suma de x lei, plecand de la premisa ca, pentru aceste prestari de servicii, societatea nu era autorizata sa desfasoare astfel de activitati conform obiectului de activitate declarat la Oficiul national al registrului Comertului si nu dispune de mijloacele necesare pentru efectuarea acestora si de personal calificat, colectand TVA in suma de x lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivatiile contribuabilului si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finatelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta daca .X. poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri, in conditiile in care societatea nu a justificat scutirea de taxa cu documentele prevazute de actele normative in vigoare.

In fapt, in luna decembrie 2015, .X. a efectuat livrari intracomunitare de bunuri in suma totala de x lei catre .Y.-Olanda pentru care a aplicat scutirea de TVA prevazuta la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea documentelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara nu a prezentat comanda si documentul de transport-CMR, care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, respectiv Olanda.

In referatul cauzei, se mentioneaza ca societatea a prezentat numai facturile emise, in care este inregistrata contravaloarea bunurilor in euro si in lei, fara a se mentiona cantitatea, pretul pe unitatea de produs.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de x lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art. 128 alin. (9) si art. 143 alin. (2) lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma in vigoare la data efectuării operatiunilor.

“Art. 128-(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-(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, se retine ca livrarea intracomunitara de bunuri catre o persoana este scutita de TVA daca, aceasta persoana ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru si ca, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta operatiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA 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:

“Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

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

Conform acestor prevederi legale, se reține că scutirea de TVA 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/comanda de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Asadar, având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de TVA pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente, respectiv factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv pentru transport rutier, scrisoarea de trasă CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comanda de vânzare-cumpărare, documente de asigurare, cerința legiuitorului fiind cumulativă.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2016, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru un număr de 5 livrări intracomunitare, motivat de faptul că societatea nu a prezentat documentul de transport CMR.

De altfel, prin contestația formulată societatea precizează că facturile aferente vânzării ambalajelor nu au fost însoțite de documentele de transport deoarece acestea au însoțit facturile aferente vânzării produselor finite.

Din documentele puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înscrise pe facturile ce au însoțit ambalajele,

respectiv contravaloarea papietelor, cutiilor de carton, etichetelor, panourilor de expunere, foliei au fost stabilite de .X. pe baza inventarierii patrimoniului la finele anului 2015.

În anexele aferente facturilor întocmite pentru livrarile intracomunitare de bunuri din cursul anului 2015, respectiv Packinglist-uri, sunt înscrise numărul paletelor, al cutiilor de carton în care sunt ambalate papietele de ata, numărul papietelor, al panourilor de expunere, mai puțin etichetele și folia utilizată la ambalarea papietelor, iar în CMR-uri nu se poate identifica decât cantitatea.

Astfel, având în vedere pe de o parte constatările organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte susținerile societății contestată, se reține că, potrivit dispozițiilor legale invocate în cauză, unul din documentele expres stipulate pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrarile intracomunitare de bunuri este documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta scrisoarea de transport internațional CMR.

Faptul că .X. a depus în susținerea acestui capăt de cerere copii ale facturilor aferente livrarilor intracomunitare de bunuri, la care a atasat CMR-urile pentru livrarile de produse finite poate constitui o probă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au parasit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o probă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, nefiind de natură să înlocuiască documentul de transport, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni prevăzute de lege.

Prin urmare, în situațiile în care persoana impozabilă nu poate justifica scutirea de TVA cu documentele prevăzute de O.M.F.P. nr. 2222/2006, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Relevantă în acest sens este prevederea stipulată la art.1 alin. (9) din Anexa 1 la 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, potrivit căreia **„scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.”**

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestată pentru justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere aplicat de societate operațiunilor în cauză prin raportare la dispozițiile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunii, se reține că .X. nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare, potrivit cărora documentul de transport reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirii de TVA și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă.

De asemenea, nu pot fi reținute argumentele societății referitoare la aplicarea deciziei Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-146/05 (Albert Collee) întrucât aceasta nu se aplică speței în cauză.

Într-adevăr prin această decizie s-a reținut: “[...] nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util”, însă în speță, prin neprezentarea de către societate a documentului de transport, aceasta nu face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României și astfel că livrarea a avut loc în mod efectiv.

Mai mult, în speța soluționată prin decizia pronunțată în cauza C-146/05, autoritățile fiscale au refuzat societății *“dreptul de a beneficia de scutire pentru această livrare, pentru motivul că înregistrările necesare nu fuseseră efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză”*.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății referitoare la invocarea deciziilor pronunțate de Curtea Europeană de Justiție în cauzele C-409/04, C-273/11, C-587/10.

Referitor la argumentele contestatarei cu privire la faptul că prin refuzarea dreptului de deducere a TVA a fost încălcat principiul neutralității TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri. Or, în cazul în speță, pentru a aplica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută pentru livrările intracomunitare de bunuri, .X. avea obligația să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele prevăzute de lege, astfel cum au fost acestea menționate anterior în prezenta decizie, inclusiv documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, condiție neîndeplinită de societate.

Referitor la încălcarea principiului proportionalității, nu se aplică speței, având în vedere că acest principiu vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 5 operațiuni constând în livrări intracomunitare de bunuri, efectuate în perioada decembrie 2015, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 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 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisă de Activitatea de

Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care au constat ca operatiunile nu au reflectat continutul economic al tranzactiei si au procedat la reincadrarea operatiunilor in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au reincadrat serviciile de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje, consumabile din factura nr. x/2015, aferente perioadei ianuarie-decembrie 2015, in suma de x lei, plecand de la premisa ca pentru aceste prestari de servicii, .X. nu este autorizata sa desfasoare astfel de activitati, conform obiectului de activitate declarat de Oficiul national al Registrului Comertului, nu dispune de mijloacele necesare pentru efectuarea acestora si nu dispune de personal calificat, fapt pentru care s-a colectat TVA in suma de x lei.

In drept, sunt incidente si prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“Art. 11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului***, al realitatii economice, in baza caruia ***autoritatile fiscale au dreptul*** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al ***scopului economic urmarit*** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

De asemenea, art. 6 alin. (1) si art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 11-(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.(...)”

“Art. 7-(3) 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/plătitorului. În analiza

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

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

.X. a efectuat prestari intracomunitare de servicii in suma totala de x lei, catre .Y.-Olanda, conform Facturii nr. x/2015, constand in servicii de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje aferente perioadei ianuarie-decembrie 2015, declarate de societate in Decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2015.

In speta, aplicabile sunt si prevederile pct. 2.2 si 2.3 din Ordinul nr. 1826/22.12.2013 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune:

“2.2 Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

(...)

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.”

“2.3 Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

(...)

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.”

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, contestatara nu poate justifica atribuirea cheltuielilor indirecte pentru livrarile intracomunitare de bunuri cat si pentru livrarile de bunuri pe piata interna si nu se poate face separarea cheltuielilor indirecte aferente acestor livrari.

.X. a facturat separat costul atei la momentul livrarii si separat cheltuielile de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje, consumabile, la sfarsitul anului.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au reincadrat serviciile de transport, manipulare, prestatii vamale, service utilaje, consumabile din factura nr. x/2015, aferente perioadei ianuarie-decembrie 2015, in suma de x lei, plecand de la premisa ca pentru aceste prestari de servicii, .X. nu este autorizata sa desfasoare astfel de activitati, conform obiectului de activitate declarat de Oficiul national al Registrului Comertului, nu dispune de mijloacele necesare pentru efectuarea

acestora si nu dispune de personal calificat, fapt pentru care s-a colectat TVA in suma de x lei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea nu prezinta documente de natura sa contrazica faptul ca aceste operatiuni nu au avut scop economic sau nu au reflectat continutul economic al tranzactiilor. Astfel, se retine ca acestea neavand scop economic sau nereflectand continutul economic, nu pot conduce la concluzia ca au fost aferente operatiunilor taxabile. Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei, urmand a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 128 alin. (9), si art. 143 alin. (2) lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 alin. (1) si art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art.1 alin. (9) si art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la 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 si pct. 2.2 si 2.3 din Ordinul nr. 1826/22.12.2013 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .X. Impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 pentru suma de **x lei** reprezentand **TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.