

DECIZIA nr. 722/24.09.2015

privind solutionarea contestatiei formulata de **X**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/16.04.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.04.2015, asupra contestatiei formulata de persoana juridica nerezidenta **X**, cu sediul in Marea Britanie, L O C W, B B P N si cu domiciliul fiscal in Arad, str. G C nr. A, jud. Arad, înregistrata direct în scopuri de TVA în România.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/10.04.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015, ambele comunicate sub semnatura in data de 12.03.2015, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X** din Marea Britanie.

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

I. Prin contestatia formulata, **X** solicita admiterea contestatiei, anularea deciziei de impunere si rambursarea TVA in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

X Ltd este membra a grupului UAB A E Lituania fiind lider de piata in dezvoltarea tehnologiei senzorilor utilizati in special in industria auto.

In perioada verificata a desfasurat sub codul de TVA romanesc urmatoarele operatiuni:

- achizitia de bunuri (subansamble electronice/senzori) si mijloace fixe de la furnizori romani;

- livrarea bunurilor achizitionate catre clienti din Romania pentru care a colectat TVA 24% si a raportat tranzactiile in declaratiile TVA si catre clienti din afara Romaniei, bunurile fiind trimise, fie in depozitul societatii din Germania, fie direct catre clienti din alte state membre, fiind identificate printr-un cod si pentru care detine o evidenta a stocului pe fiecare cod.

1. Cu privire la TVA in suma de y11 lei stabilita suplimentar pentru livrarile de bunuri efectuate catre clienti externi:

Dat fiind ca, datorita unor probleme cu sistemul de gestiune al operatiunilor, societatea nu a putut prezenta documentele pentru vanzarile de bunuri in afara Romaniei echipa de inspectie fiscala a considerat ca a efectuat numai livrari locale de bunuri si a procedat la modificarea bazei de impunere potrivit art.2 lit. c din Ordinul nr.3389/2011, prin estimare, in urma aplicarii procentului de 20% la valoarea cheltuielilor pentru anii 2013-2014 calculand un alt pret al bunurilor si stabilind TVA colectata.

a. Pentru livrarile de bunuri efectuate catre clienti societatea detine urmatoarele documente:

- factura catre clientii din Romania, cu TVA 24%;
- factura catre clientii din alte state membre cand sunt transportate direct la adresa indicata care nu au fost raportate in declaratiile 390, datorita unei erori in sistemul de gestiune si nu au putut fi prezentate echipei de inspectie fiscala;
- autofacturile emise ulterior inspectiei fiscale pentru transferul bunurilor in stocul din Germania necuprinse in declaratiile recapitulative in perioada verificata, aceasta eroare urmand a fi corectata; in plus, detine si facturile de vanzare a bunurilor sub codul de TVA obtinut in Germania.

Intrucat o parte din documente nu au fost disponibile pe parcursul inspectiei fiscale, contestatara mentioneaza ca anexeaza cateva modele, in vederea stabilirii corecte a starii de fapt.

b. Pentru probarea transportului din Romania catre alte state membre prezinta:

- factura pentru servcii de transport emisa de furnizori numiti de societate pentru a se ocupa de transportul bunurilor la destinatia indicata;
- scrisoare de transport – CMR catre pentru bunurile expediate in depozitul din Germania sau catre destinatia indicata de clienti;
- note de livrare in care sunt indicate codurile si cantitatea bunurilor expediate din Romania in alt stat membru.

Din perspectiva TVA aceste operatiuni reprezinta:

- transfer de bunuri (asimilat unei livrari intracomunitare de bunuri) pentru bunurile transportate in depozitul din Germania;

- livrare intracomunitara pentru bunurile transportate direct catre clientul din alt stat membru,

pentru care indeplineste conditiile de aplicare a scutirii de TVA prevazute la art.143 alin.2 lit.d din Codul fiscal - dovada transportului (CMR) si cod valid de TVA din Germania si art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

Avand in vedere realitatea factica a tranzactiilor efectuate probata cu documente, estimarea bazei de impozitare prin recalcularea valorii bunurilor vandute local, aplicand un procent ce nu a stat la baza stabilirii pretului de catre societate, care a condus la majorarea taxei colectate este nelegala.

In prezent, societatea si-a organizat evidenta operatiunilor si va duce la indeplinire toate obligatiile de raportare pe care nu a putut sa le probeze pe parcursul inspectiei fiscale dintr-o eroare a sistemului de operare, respectiv:

raportarea livrarilor intracomunitare si autofacturile pentru bunurile transportate in depozitul din Germania.

Intr-o atare situatie se impune o reverificare a tranzactiilor si reanalizarea documentelor in legatura cu operatiunile efectuate, prevazuta si de art.1 alin.8 din Ordinul 2222/2006, in vederea stabilirii corecte a starii de fapt fiscale.

In acest sens contestatarea invoca si jurisprudenta UE avand in vedere armonizarea prevederilor in materie de TVA din Codul fiscal cu Directiva 2006/112/CE.

2. Cu privire la TVA in suma de y12 lei stabilita suplimentar cu privire la achizitia de mijloace fixe pentru a fi puse la dispozitie cu titlu gratuit.

Urmarind extinderea si dezvoltarea activitatii economice a achizitionat mijloace fixe pentru producerea bunurilor comercializate de Hamlin expediate la societatea mama-UAB AE Lituania, pentru care detine confirmarea primirii in data de 21 octombrie 2013 si de 5 noiembrie 2013 in Lituania si care raman in proprietatea X.

Din aceeasi eroare in sistemul de gestiune, autofactura pentru aceasta tranzactie a fost emisa in prezent si va fi raportata in declaratia 390.

Intrucat mijloacele fixe sunt localizate in Lituania prevederile legislatiei de TVA din Romania nu sunt incidente, fiind transfer de bunuri in sensul art.128 alin.10 din Codul fiscal care beneficiaza de scutire de TVA in sensul art.143 alin.2 lit.d din Codul fiscal si nu autolivrare in sensul art.128 alin.4 din Codul fiscal.

Operatiunea fiind livrare intracomunitara asimilata scutita de TVA care ii confera societatii drept de deducere a TVA, mijlocul fix nefiind pus la dispozitie cu titlu gratuit altei persoane pe teritoriul Romaniei, decizia de a stabili TVA suplimentara este eronata.

Fata de cele expuse, societatea solicita anularea deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei
- Accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X Limited este persoana juridica nerezidenta, cu sediul in Marea Britanie, fiind inregistrata in scopuri de TVA direct in Romania.

Obiectul de activitate consta in "Fabricarea de instrumente si dispozitive pentru masura, verificare, control, navigatie" - cod CAEN 2651.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la X Limited, pentru perioada 08.11.2011-31.07.2014, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat nr. x/22.08.2014, in suma de y lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de y11 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA prin estimarea bazei de impozitare, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului fiscal.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/10.03.2012, s-a efectuat verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada noiembrie 2011 - iulie 2014.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere pentru perioada 2013-2014, in conformitate cu prevederile art.67 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.1 alin.1 art.2 lit.c si pct.13, cap.I din OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pe baza datelor si informatiilor rezultate din contabilitatea societatii si din evidenta organului fiscal, motivata de existenta neconcordanțelor intre achizițiile si vanzarile efectuate in ceea ce priveste pretul de vanzare stabilit la livrarea bunurilor pe teritoriul Romaniei.

Ca urmare s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de y+1 lei pe anii 2013-2014, pentru care s-a calculat o diferenta de TVA colectata in suma de y11 lei.

In drept, potrivit prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

coroborat cu prevederile art. 67 - Estimarea bazei de impunere - din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

Codul de procedura fiscală:

“**Art. 67 - Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, **organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Normele metodologice:

“**65.1.** Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Codul de procedura fiscală:

“Art. 67¹ (1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.

(2) **Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.**

(3) În situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de obligațiile fiscale declarate de contribuabili, procedează la notificarea acestora. Odată cu notificarea organul fiscal solicită și documentele pe care contribuabilul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale. “

În acest sens, potrivit dispozițiilor Ordinului președintelui ANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“Art. 1. - (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului. (...).

Art. 2. - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei si cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului si volumului;
- e) metoda patrimoniului net.“

Prin urmare, potrivit reglementarilor legale in vigoare la data verificarii, in cadrul efectuarii unei inspectii fiscale organele de inspectie fiscala sunt indreptatite, in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere si sumei unui impozit sau a unei taxe sa reincadreze operatiunile inregistrate pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

In acest sens, inspectia fiscala are dreptul sa foloseasca metode de stabilire prin estimare a acesteia, **prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale**, in cazul in care *documentele si informatiile prezentate în timpul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala ori operatiunile nu sunt reflectate corespunzator, acestea fiind stabilite prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala fiind stabilita procedura si metodele de realizare a estimarii.*

Totodata, potrivit art.126, art.137 si art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); (...).

Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita** din:

- a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert**, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; (...).“

Art. 156. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate în desfasurarea activitatii lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfasurarii oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de prezentul titlu. (...).

(4) Evidentele prevazute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite si pastrate astfel încât sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, inclusiv registrul nontransferurilor si registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.“

Potrivit reglementarilor legale mai sus invocate, in sfera operatiunilor impozabile se includ livrarile de bunuri si prestarile de servicii pentru care baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert si pentru care persoana impozabila are obligatia sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor economice efectuate care sa cuprinda toate informatiile, documentele si conturile necesare reflectarii activitatii desfasurate.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unei baze de impunere suplimentare pe perioada 2013-2014, prin estimare, in suma totala de y+1 lei, respectiv la colectarea unei TVA in suma de y11 lei, in conformitate art.67 din Codul de procedura fiscala si art.1 alin.1 din OMFP nr.3389/2011, pe baza datelor si informatiilor din evidenta contabila a societatii si a informatiilor comunicate de organele abilitate, motivata de existenta unor incertitudini referitoare la situatia de fapt fiscala a societatii, cu privire la modul de reflecatre a livrarilor de marfa pe anii 2013-2014.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei raportat la sustinerile contestatarei rezulta urmatoarele:

In perioada 2011-2014, X Limited a realizat venituri din vanzarea subansamblelor auto, operatiuni taxabile conform art.140 alin.1 din Codul fiscal, precum si livrari intracomunitare de bunuri, inclusiv transferuri, operatiuni scutite de TVA conform art.143 alin.2 din Codul fiscal.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii cu privire la livrarile de bunuri pe teritoriul Romaniei, in UE si in afara UE, prin notele explicative nr.1, 2, 3, 4, 5, 6/15.01.2015, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea de documente si explicatii privind activitatea desfasurata, obiectul facturilor de achizitie si vanzare, situatia stocurilor etc.

Urmare verificarii documentelor si informatiilor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- din compararea datelor inscrise in declaratiile 394 “declaratia informativa privind livrarile/prestarile de servicii si achizitiile efectuate pe teritoriul national” si 390 “declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare”

rezulta neconcordante intre informatiile transmise referitoare la clientii H C SARL, G W GmbH&Co KG, B UK, G F T GmbH nefiind indicate operatiuni desfasurate cu acestia;

- din compararea datelor inscrise in declaratiile 394 depuse de societatea contestata si de partenerii acesteia referitor la valoarea achizitiilor de marfa comparativ cu valoarea vanzarilor de marfa au rezultat diferente in ceea ce priveste livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;

- in urma analizei valorii achizitiilor de marfa comparativ cu valoarea vanzarilor pe teritoriul Romaniei declarate de societate in deconturile de TVA s-a constatat ca valoarea achizitiilor este mai mare decat valoarea livrarilor;

- din situatia stocurilor de marfa prezentata pe fiecare luna reiese faptul ca aceasta cuprinde, pe langa bunuri si refacturari de servicii, care nu tin de partea de stoc.

Prin nota explicativa nr. x/15.01.2015 privind neconcordantele existente intre evidenta societatii si informatiile primite de la organele competente si modul de justificare a acestora, reprezentantul societatii mentioneaza:

In raspunsul la intrebarea 4, referitor la obiectul vanzarii/cumpararii in scris in facturile de achizitie: *"(...) in perioada 11.2011-07.2014 cumpara produse finite de la furnizori si le vinde mai departe clientilor. Principalul furnizor este X SRL (...), iar principalii clienti sunt: K UK, K Romania SRL, K Italia, S Romania SRL, H C SARL, G W GmbH&Co KG, B UK, G F T GMBH."*

In raspunsul la intrebarea 6, referitor la situatia stocurilor de marfa: *"(...) In aceasta situatie, pe langa bunuri, sunt prinse si refacturari de servicii, care nu tin de partea de stoc, inasa au fost incluse pentru fiecare total de luna sa coincida cu situatiile depuse la AFP Gerota."*

Intrucat informatiile transmise nu sunt neconcludente in aprecierea situatiei de fapt care sa conduca la stabilirea valorii de vanzare a marfurilor pe teritoriul Romaniei, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare pe anii 2013-2014 aplicand metoda marjei, in conformitate cu cap.I pct.3 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3389/2011, pe baza sumelor declarate de societate in deconturile de TVA din perioada verificata.

Ca urmare, a rezultat un venit recalculat pentru perioada 2013-2014 in suma de $y+1$ lei si TVA aferenta, in urma aplicarii procentului de 20%, reprezentand adaosul practicat pe anii 2011-2012 la valoarea cheltuielilor pe anii 2013-2014, astfel:

Pentru anul 2013: venit suplimentar - y lei, rezultat din diferenta intre venitul recalculat de inspectia fiscala - y lei si venitul inregistrat de societate - y lei si TVA - y_1 lei (y_1-y_1 , regularizata).

Pentru anul 2014: venit suplimentar - y lei, rezultat din diferenta intre venitul recalculat de inspectia fiscala - y lei si venitul inregistrat de societate - y lei si TVA - y_1 lei (y_1-y_1).

Total TVA stabilita suplimentar - y_1 lei.

La calculul TVA colectata s-a tinut cont si de regularizarile efectuate de societate in perioada mai-iunie 2013, respectiv martie, iunie si iulie 2014, in sensul ca din TVA colectata in suma de y1 lei s-a scazut TVA in suma de y1 lei.

Prin contestatia formulata, societatea justifica neconcordantele intre datele inscrise in declaratii si neprezentarea documentelor privind vanzarile de bunuri solicitate in timpul inspectiei fiscale prin existenta unor erori in sistemul de gestiune al operatiunilor, ce urmeaza a fi corectate, mentionand ca detine facturile emise catre clientii din Romania si din alte state membre si autofacturile emise ulterior inspectiei fiscale pentru transferul bunurilor in stocul din Germania necuprinse in declaratiile recapitulative in perioada verificata.

De asemenea, societatea mentioneaza ca anexeaza in sustinerea contestatiei, o parte din documentele care nu au fost disponibile pe parcursul inspectiei fiscale, respectiv cateva modele privind transportul din Romania catre alte state membre:

- factura privind transportul bunurilor la destinatia indicata de societate;
- scrisoare de transport - CMR catre pentru bunurile expediate in depozitul din Germania sau catre destinatia indicata de clienti;
- note de livrare in care sunt indicate codurile si cantitatea bunurilor expediate din Romania in alt stat membru,

considerand care se impune reanalizarea tranzactiilor si a documentelor in legatura cu operatiunile efectuate in vederea stabilirii corecte a starii de fapt fiscale.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei sunt incidente prevederile art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala, potrivit carora: "Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate, rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca niciunul dintre argumentele si documentele societatii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Prin documentele si explicatiile solicitate in timpul inspectiei fiscale urmare neconcordantelor constatate de organele de inspectie fiscala, contestatara a invocat propriile neregularitati privind corectitudinea si realitatea datelor inscrise in declaratiile referitoare la livrarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national si cele intracomunitare, respectiv existenta erorilor in sistemul

de gestiune al operatiunilor, ceea ce a condus la imposibilitatea prezentarii echipei de inspectie fiscala a unei situatii corecte si reale a tranzactiilor efectuate.

2. Din analiza comparativa a achizitiilor si vanzarilor de bunuri in perioada 2011-2012 rezultata din deconturile de TVA si din declaratiile 394 depuse de societate, prezentata in anexele la raportul de inspectie fiscala, s-a constatat ca societatea a practicat un adaos comercial pentru vanzarea marfurilor de 20,3%, cumulat, in timp ce pentru perioada 2013-2014 a inregistrat o valoare a achizitiilor mai mare decat valoarea vanzarilor, astfel incat nu rezulta daca valoarea livrarilor a fost corect stabilita.

3. Din balanta stocurilor intocmita pe perioada noiembrie 2011-iulie 2014 rezulta ca, pe langa intrarile si iesirile de bunuri inregistrate cantitativ si valoric au fost inregistrate si sume reprezentand: refacturari costuri salariale, costuri indirecte, costuri transport, note de credit aferente costurilor de calitate ale produselor, iar potrivit afirmatiilor societatii „In aceasta situatie, pe langa bunuri, sunt prinse si refacturari de servicii, care nu tin de partea de stoc, insa au fost incluse pentru ca **fiecare total de luna sa coincida cu situatiile depuse la AFP Gerota.**”

4. Documentele depuse “spre exemplificare”, respectiv :

- facturi emise de societati de transport, client X Limited privind transportul bunurilor din Romania in Germania;
- scrisori de transport - CMR privind transportul bunurilor de la X la destinatia din Germania;
- documente intocmite in limba engleza purtand antetul X Ro, X Limited, denumite in contestatie *note de livrare in care sunt indicate codurile si cantitatea bunurilor expediate din Romania in alt stat membru*;
- autofacturi emise in data de 08.04.2015, ulterior finalizarii inspectiei fiscale, de la X Limited la X Limited purtand la descrierea bunurilor mentiuni in limba engleza

nu sunt in masura sa modifice constatarile inspectiei fiscale cu privire la modul de declarare si de inregistrare privind vanzarile de bunuri.

In speta devin incidente si prevederile art.6, art.7, art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

“Art.6 - Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

“Art.7 - (2) Organul fiscal este îndreptarit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele

necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. (...).

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege.

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."

"Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

"Art.65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."

"Art.94 - (1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) **verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;**

(...);

e) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.**

"Art.105 - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Norme metodologice:

"6.1. În aprecierea unei situatii fiscale asupra careia urmeaza a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege."

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele

justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, precum si **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru stabilirea corecta a bazei de impunere pentru TVA**, inclusiv prin solicitarea de explicatii scrise referitoare la deficientele constatate, **avand dreptul sa decida in ceea ce priveste felul si volumul examenilor, iar contribuabilii au obligatia de a pune la dispozitia organului fiscal toate înscrisurile si evidentele si de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal**

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, se constata ca organele de inspectie fiscala s-au conformat acestor prevederi legale si au procedat corect si legal la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare a TVA, in situatia in care in urma verificarilor efectuate asupra documentelor si evidentelor contabile, precum si a utilizarii datelor si informatiilor existente in baza de date a organului fiscal au rezultat neconcordante intre datele declarate si cele inregistrate si s-a constatat faptul ca nu a fost corect stabilita baza de calcul pentru colectarea TVA.

Drept pentru care, in mod corect, in temeiul dispozitiilor art. 67 din Codul de procedura fiscala, republicat, coroborat cu pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare, organul fiscal a procedat la identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatii de fapt fiscale.

Fata de argumentele contestatarei privind nelegalitatea colectarii TVA, motivata de faptul ca a probat cu documente livrarile de bunuri efectuate in Romania si catre alte state membre se retine ca:

- organele de inspectie fiscala nu au motivat stabilirea bazei de impozitare a TVA prin nerespectarea prevederilor legale cu privire la incadrarea operatiunilor in taxabile sau scutite; dimpotriva, la pag.7 din RIF se mentioneaza ca pentru livrarile intracomunitare a fost justificata scutirea de taxa cu documente legal intocmite;

- organele de inspectie fiscala sunt in drept sa faca estimari sau reincadrari ale unor situatii fiscale, in scopul stabilirii unor obligatii fiscale, in cazurile prevazute de lege, actiunea acestora nefiind astfel abuziva;

- contestatara invoca propriile neregularitati privind corectitudinea si realitatea declaratiilor si modul de inregistrare al operatiunilor.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în

procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că, deși contestă cuantumul taxei stabilite prin decizia atacată contestatara nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată motivele de fapt ale deciziei emise de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea.

Referitor la invocarea jurisprudenței și practicii CEJ, se reține că, principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară îl constituie principiul prevalenței substanței asupra formei, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, motiv pentru care pe lângă condițiile de formă (inclusiv detinerea facturii care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) trebuie îndeplinită condiția de fond esențială, *aceea ca operațiunile pentru care se solicită rambursarea TVA să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

În atare condiții, contrar susținerilor contestatarii, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite, în virtutea art.11 din Codul fiscal, să analizeze și să reîncadreze tranzacțiile, pentru a reflecta conținutul economic real al acestora, inclusiv prin estimarea bazei de impunere a TVA, în situația în care din documentele prezentate și din informațiile obținute în timpul inspecției fiscale nu s-a putut determina dacă societatea a stabilit corect obligațiile de plată.

Având în vedere aspectele prezentate și prevederile și art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, faptul că și în susținerea contestației prezintă „*câteva modele de documente*” urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația societății privind la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y11 lei prin Decizia de impunere nr.F-S4 x/10.03.2015.

3.2. Referitor la TVA colectată în suma de y12 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală procedat la colectarea TVA aferentă achiziției a două mijloace fixe puse la dispoziție altei persoane, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada existenței acestora și nici a transferului sau vânzării către clientul din UE

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/10.03.2015 s-a constatat că X Limited a înregistrat TVA deductibilă în suma de y12 lei, dedusă

din facturile nr. x/17.10.2013 si nr. x/25.10.2013 reprezentand achizitia de mijloace fixe.

Organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de y12 lei, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.b, art.137 alin.1 si art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motivat de faptul ca societatea nu a facut dovada existentei si transferului bunurilor.

Prin contestatia formulata si prin explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, X Limited sustine ca mijloacele fixe au fost achizitionate cu scopul de a fi folosite pentru producerea bunurilor comercializate fiind expediate la AE Lituania si considera nejustificata constatarea organelor de inspectie fiscala privind punerea la dispozitie cu titlu gratuit.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; (...)."

"Art.128 - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) *preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;*

b) ***preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;*** (...).

(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.

(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția non-transferurilor prevăzute la alin. (12)."

(11) Transferul prevăzut la alin. (10) reprezintă expedierea sau transportul oricărui bunuri mobile corporale din România către alt stat membru,

de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.”

“**Art. 145.** Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; (...).”

Fata de cadrul legal menționat anterior se reține că, în sfera operațiunilor impozabile se includ operațiunile care, în condițiile prevăzute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate în sfera taxei, efectuate cu plată, realizate de o persoană impozabilă. Condiția referitoare la plata bunurilor implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri și/sau servicii, iar contrapartida obținută aferentă avantajului primit o constituie efectuarea plății către furnizor.

În sfera livrarilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate cu plată sunt incluse și acele bunuri și servicii utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea economică a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, dar sunt achiziționate pentru a fi puse la dispoziție pentru uzul personal al angajaților sau al altor persoane, în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Totodată, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot încadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie încadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **contrar susținerilor contestatei, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unor bunuri și servicii, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în scop economic.**

De asemenea, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de

legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea/rambursarea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de y12 lei dedusa din facturile de achizitie nr. x/17.10.2013 si nr. x/25.10.2013 reprezentand achizitia de mijloace fixe, ca fiind livrare de bun cu plata, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit. b din Codul fiscal, intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost transferate catre o societate din Lituania.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. X Limited a achizitionat, in baza facturilor nr. x/17.10.2013 si nr. x/25.10.2013 emise de SC T SRL, mijloace fixe pentru care TVA dedusa a fost in suma de y12 lei.

2. Urmare explicatiilor solicitate de in timpul inspectiei fiscale referitoare la existenta mijloacelor fixe in evidenta societatii, aceasta a precizat urmatoarele:

Prin adresa transmisa prin e-mail din data de 23.01.2015: "(...) In prezent, mijloacele fixe se afla in Lituania, la adresa: A E UAB, (...), Lituania, unde au fost trimise pe baza de aviz, deoarece (...) X a fost cumparata in data de 29.09.2014 de catre A L, aceste mijloace fixe nemaiputand fi depozitate la Curtici."

Prin adresa transmisa prin e-mail din data de 23.02.2015: "In atasament puteti regasi Comanda (purchase order) semnata de cei de la A, de valoare nula, pentru mijloacele fixe trimise in Lithuania."

3. Din situatia stocurilor intocmita la data de 31.07.2014 rezulta ca bunurile achizitionate cu facturile nr.x/17.10.2013, in valoare de y lei, fara TVA si nr.x/25.10.2013, in valoare de y lei, fara TVA se regasesc in evidenta societatii.

4. Societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente privind relatia cu clientul extern, respectiv un contract din care sa rezulte obiectul/scopul transferului/vanzarii si nici documente privind transferul mijloacelor fixe catre acesta, astfel incat organele de inspectie fiscala nu au putut stabili legalitatea si realitatea operatiunilor, fapt ce a condus la masura de colectare a TVA aferenta achizitiei celor doua mijloace fixe.

Fata de aspectele anterior prezentate si de documentele aflate in dosarul cauzei nu pot fi retinute argumentele din contestatie cu privire la aplicabilitatea

prevederilor art.128 alin.10 din Codul fiscal pentru care se aplica scutirea prevazuta la art.143 alin.2 din acest act normativ, cata vreme societatea:

- nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei documente care sa justifice ca a efectuat un transfer de bunuri aparținând activității sale economice într-un alt stat membru, operatiune asimilata cu livrarea intracomunitară cu plată, potrivit alin.10 al art.128 din Codul fiscal, desi potrivit art.213 alin.4 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate;

- bunurile se regasesc in balanta stocurilor intocmita la data de 31.07.2014 prezentata de societate, iar in comanda emisa catre societatea din Lituania valoarea este nula;

- invoca propriile neregularitati privind corectitudinea modului de inregistrare al operatiunilor, respectiv erorile in sistemul de gestiune, mentionand ca urmeaza a intocmi autofactura pentru tranzactia efectuata.

Dar, ceea ce este esential si ceea ce sustine si propune contestatara este ca aceste mijloace fixe sunt cu titlu gratuit la depozitul A, pentru care nu se face dovada transportului la A, motiv pentru care sunt incidente dispozitiile art.128 alin.4 lit.b din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca societatea nerezidenta nu a prezentat nicio dovada privind transferul bunurilor din Romania in alt stat membru, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - *“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.*

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de y12 lei.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de y12 lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F- S4 x/10.03.2015.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile stabilite de inspectia fiscala, in conditiile in care, in sarcina acesteia au fost

stabilite diferente de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei ca neintemeiata

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015 i s-au comunicat societatii accesorii in suma de y2 lei, reprezentand dobanzi in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, aferente diferentelor de TVA stabilite de inspectia fiscala, calculate pentru perioada 01.08.2014-02.03.2015.

Prin contestatia formulata, societatea nu aduce niciun argument referitor la calculul eronat al accesoriilor in suma de y2 lei, contestate.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120¹** - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/10.03.2015 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie societatea nu aduce niciun argument cu privire la accesoriile contestate, urmeaza a se respinge contestatia pentru dobanzi si penalitati de intarziere in suma de y2 lei, aferente TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***".

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.128, art.137, art.140, art.145 si art.156 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6, art.7, art.56, art.64, art.65, art.67, art.67¹, art.94, art.105, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹, art.206, art.213 si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6.1, 65.1 si 65.2 si 102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art.1 si art.2 din OMFP nr.3389/2011:

DECIDE

Respinge contestatia formulata de X Limited pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente in suma de y2 lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/10.03.2015 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 4.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.

