



**D E C I Z I A nr. 50 din 2016**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL ..., cu sediul în ..., C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dl. V, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la AJFP Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../...2015.

SC X SRL din ... contestă Decizia de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL ... și semnătura dlui. V, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, a fost comunicată societății în dată de ...2015, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.
- Contestația formulată de SC X SRL din ... a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. .../...2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, SC X SRL ..., susține următoarele:**

Petenta solicită anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice având numărul de înregistrare F-HD ... din ...2015 emisă de DGRFP Timișoara/AJFP Hunedoara - IF și a raportului de inspecție fiscală având nr. de înregistrare F-HD ... din ...2015 emis de DGRFP Timișoara/AJFP Hunedoara - IF prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, reprezentând: ... lei taxă pe valoare adăugată, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere pentru neplata la scadență a taxei pe valoarea adăugată.

Petenta, din actele administrativ fiscale atacate, reține următoarele:

- în ce privește achizițiile intracomunitare realizate în perioada mai - octombrie 2013 de la W ApS Danemarca în valoare de ... euro (... facturi fiscale), precum și a celor realizate în perioada aprilie 2013 - aprilie 2014 de la A... sro Slovacia, T... T... Germania, C... T... I... Germania, B... T... Gmbh Germania, U... Italia, W... T... Gmbh Germania, P... SIA Letonia, O... SIA Letonia, H... A... Gmbh Germania, W... U... J... K... Polonia, A... S... A... Polonia, achiziția intracomunitară are loc atât în România, cât și Austria, nefăcându-se dovada plății taxei în Austria, unde s-ar fi încheiat transportul bunurilor, X ar fi obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în România;

- în ce privește livrările intracomunitare din perioada aprilie 2013 - august 2013 către W ApS, cu loc de descărcare la S... kft Ungaria, respectiv la R... sro Slovacia, nu s-a putut dovedi că transportul ar fi fost efectuat, că bunurile au părăsit teritoriul României și că tranzacțiile ar fi fost reale. În ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate în luna septembrie 2014 către F... sro și W ApS, concluziile organelor fiscale au fost similare în sensul că nu s-ar fi putut dovedi că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare ar fi fost reale.

Ca și critică a actului atacat, petenta invocă în susținerea cauzei motive de fapt și de drept cu referire la: Livrări intracomunitare, Operațiuni triumphiulare, Operațiuni neimpozabile în România, Livrări intracomunitare de bunuri, Dovada că bunurile au fost transportate în alt stat membru, Caracterul real al operațiunii, Scutirea de la plata taxei, astfel:

### I.1. Cu privire la livrări intracomunitare, operațiuni triumphiulare și operațiuni neimpozabile în România;

În drept, petenta invocă următoarele dispoziții legale relevante:

Potrivit art.126 alin.(8) Cod Fiscal:

*“Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:*

*... b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triumphiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art.132<sup>1</sup> art.(1), atunci când sunt neîndeplinite următoarele condiții:*

*1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită cumpărător revânzător, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;*

*2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct.1;*

*3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct.1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită*

beneficiarul livrării ulterioare;

4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;

5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art.150 alin.(4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct.1.”

Potrivit pct.2 alin.13 și 14 din HG nr. 44/2004 - Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal:

“(13) În scopul aplicării prevederilor art.126 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal relația de transport al bunurilor din primul stat membru în România trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condițiile Incoterms sau în conformitate cu prevederile contractuale. Dacă transportul este realizat de beneficiarul livrării, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare. Obligațiile ce revin beneficiarului livrării ulterioare, dacă România este al treilea stat membru:

a) să plătească taxa aferentă livrării efectuate de cumpărătorul revânzător care nu este stabilit în România în conformitate cu prevederile art.150 alin.(4) și art.157 alin.(1) sau (2), după caz;

b) să înscrie achiziția efectuată în rubricile alocate achizițiilor intracomunitare de bunuri din decontul de taxă prevăzut la art.156<sup>2</sup> sau 156<sup>3</sup> din Codul fiscal, precum și în declarația recapitulativă prevăzută la art.156<sup>4</sup> din Codul fiscal.

În cazul operațiunilor triunghiulare efectuate în condițiile art.126 alin.(8) lit. b), dacă România este al doilea stat membru al cumpărătorului revânzător și acesta a transmis furnizorului din primul stat membru codul său de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art.153 din Codul fiscal, cumpărătorul revânzător trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să emită factura prevăzută la art.155 din Codul fiscal, în care să fie înscris codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România și codul de înregistrare în scopuri de TVA din al treilea stat membru al beneficiarului livrării;

b) să nu înscrie achiziția intracomunitară de bunuri care ar avea loc în România ca urmare a transmiterii codului de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art.153 din Codul fiscal în declarația recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, prevăzută la art.156<sup>4</sup> din Codul fiscal, aceasta fiind neimpozabilă. În decontul de taxă aceste achiziții se înscriu la rubrica rezervată achizițiilor neimpozabile;

c) să înscrie livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica rezervată livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă a decontului de taxă și în declarația recapitulativă prevăzută la art.156<sup>4</sup> din Codul fiscal următoarele date:

1.codul de înregistrare în scopuri de TVA, din al treilea stat membru, al beneficiarului livrării;

2.codul T în rubrica corespunzătoare;

3.valoarea livrării efectuate.”

În fapt, în aplicarea dispozițiilor legale, petenta susține că toate operațiunile de achiziții intracomunitare realizate, în perioada mai - octombrie 2013, de la W ApS Danemarca, în valoare de ... euro (15 facturi fiscale), precum și în perioada aprilie

2013 - aprilie 2014, de la A... sro Slovacia, T... T... Germania, C... T... I... Germania, B... T... GmbH Germania, U... Italia, W... T... GmbH Germania, P... SIA Letonia, O... SIA Letonia, H... A... GmbH Germania, W... U... J... K... Polonia, A... S... A... Polonia, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro) s-au realizat astfel:

- marfa a fost pusă la dispoziție petentei de către furnizor într-un centru de logistică în A...T... GmbH;

- prin esența lor centrele de logistică au un singur scop gestionarea fluxului de mărfuri între punctul de origine și cel de destinație. Prin urmare, în ceea ce privește operațiunile analizate, marfa nu a fost depozitată în centrul logistic din Austria, ci aceasta a fost doar manipulată și grupată în centrul de logistică pentru a putea fi ulterior continuat transportul către beneficiarii mărfii, alte societăți din state membre UE;

- faptul că pe facturile de achiziție este menționat ca loc de livrare T... GmbH Austria, se datorează faptului că în momentul negocierii costului de achiziție al mărfii cu acei furnizori, a convenit ca manipularea și transportul acestor bunuri să fie suportate până în Austria (T... GmbH) de către respectivii furnizori, iar din acel loc până la clientul final de către societatea X, T... GmbH Austria fiind folosit doar ca punct de reper în calcularea costului de achiziție. Petenta menționează că bunurile achiziționate nu au rămas depozitate în centrul T... GmbH Austria, ci au fost vândute mai departe în UE;

Condiția prevăzută de pct.2 alin.13 și 14 din HG nr. 44/2004 pentru aplicarea art.126 alin.(8) din Codul fiscal este ca relația de transport să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, doar dacă transportul ar fi realizat de către beneficiarul mărfii nu ar fi situația unei operațiuni triunghiulare. Or, în raporturile analizate în prezentul punct, beneficiarul final al mărfii nu a realizat și nici nu a suportat costurile de transport, acestea fiind suportate de către furnizor și cumpărătorul revânzător.

De asemenea, petenta arată că esențial pentru a putea discuta de o operațiune triunghiulară este ca marfa să nu ajungă fizic în statul membru al cumpărătorului revânzător și această condiție fiind îndeplinită.

Petenta susține că nu se va putea aprecia nici că achizițiile efectuate, sunt achiziții cu loc de descărcare Austria, cum susține organul fiscal, cât timp, centrele de logistică au tocmai rolul de a permite manipularea și gruparea mărfii, nu au rolul de depozitare a mărfii până la găsirea unui viitor cumpărător. De altfel, mecanismul de derulare al operațiunii a fost următorul: achiziția de la furnizor era efectuată doar în momentul în care cumpărătorul revânzător avea comanda de achiziție de la beneficiarul final acceptată.

Petenta mai arată că a mai făcut obiectul controlului fiscal pentru rambursare TVA, în perioade fiscale anterioare, pentru operațiuni triunghiulare similare, fără ca organele de control să stabilească obligații fiscale suplimentare. O reinterpretare a aceluiași operațiuni încalcă atât principiul certitudinii impunerii, cât și al securității raporturilor juridice.

Prin urmare, petenta susține că este în situația unor operațiuni triunghiulare, care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România, astfel că SC X SRL nu poate fi obligată la plata taxei pentru aceste operațiuni a căror valoare totală este de ... lei, petenta susținând că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

**I.2. Cu privire la problema deductibilității taxei, încălcarea principiului neutralității TVA de către organele fiscale, transformarea taxei într-un cost pentru**

## afacere și operațiuni intracomunitare:

În drept, petenta invocă următoarele repere legale:

Potrivit art.143 alin.(2) din Codul fiscal sunt scutite de taxă:

*“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. 152<sup>2</sup>;*”

Potrivit art.157 Cod Fiscal:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art.156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145-147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(2)-(6)”.*

Potrivit art.145 și 146 din Codul Fiscal:

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

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;*

*“Art.146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);*

*b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.(1) lit.b-g): 1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) sau documentele prevăzute la art.155 alin.(1); și 2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”*

De asemenea, petenta invocă repere jurisprudențiale și teoretice, începând cu cauza C-95/07 Ecotrade, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că principiul neutralității TVA înseamnă că taxa nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, precum și că dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, cât timp cele de fond sunt întrunite.

Prin urmare, principiul neutralității TVA este aplicabil la nivelul UE, acesta prevăzând că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, regula fiind cea a deductibilității de TVA, în lipsa unei prevederi exprese care să limiteze acest drept.

În fapt, petenta susține că în speță, chiar dacă s-ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triunghiulare, cum susține organul fiscal, concluzia ar fi aceeași și anume că X nu poate fi obligată la plata taxei aferente acestor operațiuni cât timp, atât achiziția, cât și livrarea bunurilor a fost intracomunitară.

O concluzie contrară, ar transforma taxa într-un cost pentru afacere, cât timp aceasta nu ar mai fi suportată de către consumatorul final, ci de către cumpărătorul revânzător comerciant.

Petenta susține că dacă ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triunghiulare, și că, în realitate, se află în situația unei achiziții intracomunitare urmate de o livrare intracomunitară, concluzia care s-ar extrage din textele legale precizate ar fi următoarea:

- livrarea intracomunitară este scutită de plata taxei;
- pentru achiziția intracomunitară taxa va fi înregistrată în decont atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă.

În plus, petenta arată că modul în care W a declarat livrările efectuate către constatoare nu poate influența scutirea de la plata taxei, petenta neavând cunoștință și nefiind responsabilă de conduita fiscală din Danemarca a societății daneze, aceasta neputând influența negativ scutirea operațiunii de la plata taxei.

Pe cale de consecință, petenta apreciază că concluzia ar fi aceeași, respectiv SC X SRL nu datorează și nu poate fi obligată la plata taxei pentru aceste operațiuni a căror valoare totală este de ... lei, nedatorând taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

### I.3. Cu privire la livrările intracomunitare, realitatea operațiunii și scutirea de la plata taxei;

Petenta critică decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, reținând susținerea organelor fiscale că pentru livrările din perioada aprilie 2013 - august 2013 către W ApS, cu loc de descărcare la S... kft Ungaria, respectiv la R... sro Slovacia, nu s-a putut dovedi că transportul ar fi fost efectuat, că bunurile au părăsit teritoriul României, tranzacțiile nefiind reale. În ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate în luna septembrie 2014 către F... sro și W, concluziile organelor fiscale au fost similare în sensul că nu s-ar fi putut dovedi că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare ar fi fost reale.

În drept, petenta invocă următoarele dispoziții legale:

Potrivit art.143 alin.(2) Cod fiscal sunt scutite de taxă:

*“(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. 152<sup>2</sup>;*”

Potrivit art.128 alin.(1) și (9) Cod fiscal:

*“Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și*

*un proprietar. 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”.*

De asemenea, petenta invocă repere jurisprudențiale, prin Hotărârea Curții Europene de Justiție din 13 februarie 2014 în cauza C-18/13 Maks Pen EOOD, instanța europeană a arătat că:

*“dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări”.*

De asemenea, din Hotărârea dată de Curtea de Justiție Europeană, în dată de 21 iunie 2012, în cauzele reunite C80/11 și C142/11, rezultă că directivele europene se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare. Se reține și faptul că persoana impozabilă nu are obligația de a se asigura că emitentul facturii privind livrarea unor bunuri dispunea legal de bunurile respective și era în măsură să le livreze, sau că acesta și-a îndeplinit obligațiile sale legale privind declararea și plata taxei în cauză.

Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat în considerentele deciziei nr. 1424/2013<sup>1</sup> (cu trimitere la adresa de internet <http://legeaz.net/spete-contencios-inalta.curte-iccj-2013/decizia-1424-2013>):

*“În baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevat și aplicat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în aceeași speță, precum și de Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează ...Potrivit art.148 alin.(4) din Constituția României, instanța judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul de aderare și din prevederile alin.(2). Articolul 148 alin.(2) din Constituția României dispune că urmarea aderării, prevederile tratatelor Constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate față de dispozițiile contrare din dreptul intern. Așadar, dreptul comunitar are prioritate față de oricare prevedere a dreptului național, așa încât, în baza principiului priorității de aplicare, norma de drept intern nu se aplică atunci când este în conflict cu normele comunitare. Principiile dreptului comunitar, așa cum s-au consolidat în jurisprudența curții, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul național. De asemenea, potrivit art. 234 din tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale. În acest context hotărârile Curții de Justiție a comunităților europene sunt direct aplicabile de către judecătorul național, astfel că urmează a se da prioritate principiilor prevalenței substanței asupra formei, al proporționalității și*

*certitudinii impunerii.”*

Jurisprudența precizată se aplică *mutatis mutandis* și în ceea ce privește livrările intracomunitare, sub aspectul prevalenței substanței asupra formei, cât timp se susține de către organele fiscale că nu există dovada că bunurile ar fi părăsit teritoriul României.

În fapt, raportat la dispozițiile legale invocate mai sus, petenta susține următoarele:

**I.3.1. Referitor la livrările din perioadele aprilie 2013 - august 2013, respectiv octombrie 2013 - februarie 2014;**

Petenta reține că organele fiscale susțin, în ce privește livrările efectuate de petenta către W ApS, cu loc de descărcare la S... kft Ungaria, respectiv la R... sro Slovacia, că nu s-a putut dovedi că transportul ar fi fost efectuat, că bunurile au părăsit teritoriul României.

Numai că susținerea organelor de inspecție fiscală este infirmată de următoarele aspecte:

- așa cum se poate observa pe totalitatea comenzilor făcute de către W ApS, care se găsesc atașate la facturile de vânzare emise de către X SRL (facturile cu numerele ..., ..., ..., ...), W ApS a solicitat expres ca aceste bunuri să fie livrate direct către clienții acestuia din Ungaria, și respectiv, Slovacia. Aceste facturi au fost achitate în numerar către S... kft Ungaria și R... sro Slovacia în momentul livrării efective a bunurilor direct către societatea X SRL;

- documentele de transport puse la dispoziția organelor fiscale (CMR-URI), facturile de vânzare, precum și comenzile, dovedesc faptul că bunurile au fost transportate din România către alt stat membru (art.10 alin.(1) lit.a), b), c) din OMFP nr.2222/2006 cu modificările și completările ulterioare);

- aspectul că nu au fost depuse spre a fi înregistrate în contabilitate cheltuielile cu combustibilul sau de deplasare, nu face dovada neefectuării livrării, neexistând o condiție *sine qua non*, care să fie prevăzută în acest sens de reglementările fiscale;

- faptul că autoritatea fiscală din Ungaria și Slovacia nu a putut confirma efectuarea livrărilor de marfă de la X SRL la S... kft Ungaria și R... sro Slovacia, se datorează faptului că aceste livrări trebuiau declarate de către W ApS în cadrul unei operațiuni triunghiulare;

- din jurisprudența CEJ, inclusiv din Hotărârea dată de Curtea de Justiție Europeană, în dată de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11, rezultă că directivele europene se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritate fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare; Prin urmare, confirmarea sau neconfirmarea de către autoritățile fiscale maghiare sau slovace a realității operațiunii prin prisma înregistrărilor efectuate de societățile din țările respective este irelevantă;

Concluzionând, petenta apreciază că din documentele justificative rezultă că bunurile au părăsit teritoriul României, livrarea intracomunitară fiind realizată, astfel că operațiunea este scutită de plata taxei pentru operațiunile a căror valoare totală se ridică la ... lei (... lei + ... lei), petenta nedatorând TVA de ... lei, stabilită prin actele



administrativ fiscale contestate.

### I.3.2. Referitor la livrările din septembrie 2014 efectuate de către W și F... sro în luna septembrie 2014;

Petenta susține că a făcut dovada livrării intracomunitare către W ApS, respectiv către F... sro a bunurilor, livrările fiind efectuate în luna septembrie 2014.

În acest sens petenta susține că a prezentat facturile fiscale purtând și ștampila beneficiarului cu mențiunea "stock received" facturile fiscale nr.: .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014 aferente livrărilor efectuate către W ApS, respectiv facturile fiscale nr.: .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014 aferente livrărilor efectuate către F... sro.

Ceea ce era esențial din punct de vedere al raporturilor contractuale era ca vânzătorul să își execute obligația de livrare, ceea ce s-a și întâmplat, dovezi în acest sens fiind: emiterea documentelor justificative și certificarea primirii mărfii de către beneficiari.

Tot referitor la caracterul real al operațiunii, petenta arată că mai trebuie reținut că după cum rezultă din contul de profit și pierderi pe primul semestru al acestui an contestatoarea a înregistrat venituri în valoare de .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014 lei, astfel că vânzările din septembrie 2014, nu se situează la un nivel care să fie disproporționat prin raportare la activitatea obișnuită a societății.

Prin urmare, petenta consideră că a prezenta documentele justificative care să facă dovada livrării mărfii către beneficiari. Eventualele neconcordanțe cu privire la raporturile cu S... T... C..., nu pot schimba caracterul real și efectiv al livrării bunurilor către clienții indicați mai sus.

Având în vedere caracterul real al operațiunilor comerciale, SC X SRL îndeplinește condițiile pentru scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată în valoare de ... lei.

Petenta consideră că analiza efectuată de către organele de control nu este una de ansamblu asupra întregii operațiuni și cu luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative privind raporturile dintre petenta și societățile beneficiare ale bunurilor. Or, chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art.65 al.2 C.pr.fisc. statuând că:

*"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe"*

De asemenea, jurisprudența instanței europene și principiile expuse la punctele de mai sus, își păstrează mutatis mutandis valabilitatea și cu privire la livrările efectuate către W ApS, respectiv către F... sro și la consecințele fiscale ale acestor livrări. Toate bunurile evidențiate în facturile fiscale emise, au fost efectiv livrate, ieșind din patrimoniul X. Prin urmare, scopul economic al tranzacției a fost atins, aceasta fiind una reală.

Plata prețului este un alt element care confirmă caracterul efectiv al operațiunii. Aspectul că plata a fost efectuată în numerar, nu poate genera în sine o suspiciune, cât timp chitanța eliberată reprezintă un document suficient pentru a face dovada achitării sumei de bani datorate.

În considerarea argumentelor prezentate: livrarea fiind realizată, prețul fiind

plătit, tranzacțiile fiind reale petenta consideră că modul în care societățile la care a livrat bunurile și-au efectuat înregistrările în contabilitate, au transmis informările către autoritățile fiscale din statele membre sau au declarat livrările nu sunt suficiente elemente pentru a susține că livrările nu au avut loc și bunurile nu au părăsit teritoriul României.

Prin urmare, pentru argumentele expuse mai sus, petenta consideră că nu datorează TVA în cuantum de ... lei pentru operațiunile de livrări intracomunitare efectuate în septembrie 2014.

#### **I.4. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii;**

Petenta solicită în măsura în care argumentele sale vor fi considerate întemeiate să fie exonerată și de plata obligațiilor fiscale accesorii, cât timp titlul având drept obiect creanța fiscală principală a fost desființat.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, au constatat următoarele:**

#### **II.1. Cu privire la achizițiile intracomunitare;**

**II.1.1.** În perioada mai - octombrie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a înregistrat achiziții de mărfuri de la W ApS Danemarca în valoare de ... euro echivalent a ... lei în baza a 15 facturi. Acestea au fost achitate integral prin virament bancar.

Pentru aceste tranzacții, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată societatea a aplicat taxarea inversă înscriind TVA aferentă în sumă de ... lei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție s-a constatat că unitatea nu deține documente de transport decât aferent a trei facturi de achiziție de la W ApS Danemarca, respectiv facturile nr..../...2013, .../...2013 și respectiv .../...2013.

Potrivit acestora, marfa a fost transportată cu societatea de curierat F... E... E..., locul de livrare reprezentându-l centrul de logistică din Austria, T... GmbH.

Pentru celelalte facturi, contribuabilul nu a prezentat documentele de transport aferente.

În vederea confirmării realității acestor tranzacții au fost solicitate informații de tip SCAC autorităților fiscale din Danemarca. Prin adresa Biroului de Informații Fiscale nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, s-a transmis Răspunsul formulat de autoritățile fiscale din Danemarca, în legătură cu operațiunile intracomunitare legate de SC X SRL din România și W ApS din Danemarca, prin care se comunică următoarele:

*“Chiar dacă am contactat societatea daneză de mai multe ori, nu am primit încă documentația cerută. Datorită acestui fapt nu ne așteptăm să fim în măsură să vă trimitem răspunsul în termenul limită de 3 luni. De îndată ce primim materialele de la societatea daneză vă vom trimite”.*

Conform celor precizate de către administratorul societății, dl. V, acesta nu deține documente de transport aferente celorlalte achiziții întrucât bunurile care au făcut obiectul tranzacției se aflau la momentul achiziției depozitate de către furnizorul W ApS Danemarca, în depozitul de logistică din Austria, respectiv la T... GmbH, locație în care au rămas depozitate și ulterior achiziției de către SC X SRL ..., până la momentul livrării acestora către diverși beneficiari. Astfel, marfa achiziționată de către SC X SRL de la W ApS Danemarca, nu a fost transportată fizic dintr-un stat membru în alt stat membru cu ocazia tranzacției, aceasta aflându-se depozitată de către furnizor la T... GmbH Austria.

Prin nota explicativă dată, dl. V precizează că achizițiile respective conform normelor INCONTERMS sunt supuse condițiilor EXW și anume că societatea din Danemarca a prezentat oferta de vânzare cu marfa ridicare din Viena Austria - T... GmbH, toate costurile de transport și manipulare aferente achiziției fiind suportate de către furnizorul danez, iar cele aferente revânzării mărfurilor fiind facturate de către T... GmbH societății române X SRL.

Furnizorul din Danemarca a comunicat beneficiarului din România codul acestuia de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile din Austria, respectiv ATU ....

S-au solicitat Biroului de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, informații cu privire la operațiunile intracomunitare efectuate de SC X SRL. Din Raportul operațiunilor intracomunitare s-au comunicat următoarele informații existente în sistemul VIES:

- trim. II 2013:
  - achiziții declarate de X SRL de la W Danemarca: ... lei;
  - livrări declarate de W Danemarca către X SRL: 0 lei;
  - diferență pozitivă: ... lei.
- trim. III 2013:
  - achiziții declarate de X SRL de la W Danemarca: ... lei;
  - livrări declarate de W Danemarca către X SRL: 0 lei;
  - diferență pozitivă: ... lei.
- trim. IV 2013:
  - achiziții declarate de X SRL de la W Danemarca: ... lei;
  - livrări declarate de W Danemarca către X SRL: 0 lei;
  - diferență pozitivă: ... lei.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în total, SC X SRL a declarat achiziții de la W Danemarca în valoare totală de ... lei, fără ca W Danemarca să declare nicio livrare.

**II.1.2.** De asemenea, în perioada aprilie 2013 - aprilie 2014, SC X SRL ... a înregistrat achiziții intracomunitare de mărfuri, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro) de la diverse societăți, pentru care, conform documentelor prezentate, locul

de descărcare îl reprezintă centrul de logistică din Austria, respectiv T... GmbH, după cum urmează:

- de la societatea A... sro din Slovacia a înregistrat în luna aprilie 2013 două achiziții intracomunitare în valoare totală de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la societatea T... T... din Germania a înregistrat un număr de 3 achiziții intracomunitare în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la C... T... I... din Germania a înregistrat un număr de 3 achiziții intracomunitare în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la B... T... GmbH din Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei echivalent a ... euro;
- de la U... din Italia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la W... T... GmbH Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei echivalent a ... euro;
- de la P... SIA Letonia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la O... SIA Letonia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la H... A... GmbH Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la W... U... J... K... POLONIA a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la A... S... A... POLONIA a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro.

Conform informațiilor înscrise în facturile de achiziție și documentele de transport, marfa a fost transportată de furnizor până la centrul de logistică din Austria unde a fost depozitată de către SC X SRL până la livrarea acesteia către diverși clienți intracomunitari.

În conformitate cu prevederile art.132<sup>1</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”*

Coroborând prevederile legale de mai sus, cu prevederile pct.10 alin.(3) din Normele de aplicare ale LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*“Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate. În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport.”*, rezultă că locul achiziției intracomunitare de bunuri este Austria.

Art.132<sup>1</sup> alin.(2) și 4 din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare prevede că:

*„(2) În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art.126 alin.(3) lit. a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin.(1), locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în*

scopuri de TVA.”

„(4) Prevederile alin.(2) nu se aplică dacă cumpărătorul face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata taxei pe valoarea adăugată în statul membru în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin.(1).”

Totodată la alin.(3), al art.132<sup>1</sup> al aceluiași act normativ se precizează că:  
“(3) Dacă o achiziție intracomunitară a fost supusă la plata taxei în alt stat membru, conform alin.(1), și în România, conform alin.(2), baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în România.”

De asemenea pct.12 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„(1) Conform art. 132<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În sensul art. 132<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, dacă cumpărătorul face dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor și în statul membru care a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta poate solicita restituirea taxei achitate în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA. Restituirea taxei aferente achiziției intracomunitare se realizează astfel:a) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, prin înregistrarea cu semnul minus în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal a achiziției intracomunitare și a taxei aferente;”

Întrucât SC X SRL ... a comunicat furnizorului său din Danemarca și celorlalți furnizori menționați la pct.2, codul sau de înregistrare în scopuri de TVA din România, prin aplicarea rețelei de siguranță se consideră că achiziția intracomunitară are loc și în România, stat membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în Austria, stat membru unde s-a încheiat expedierea bunurilor.

SC X SRL nu este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru Austria și nu a deținut de la momentul tranzacțiilor până în prezent un cod valid de TVA atribuit de autoritățile austriece.

Pentru achizițiile intracomunitare în valoare de ... lei înregistrate de SC X SRL în perioada supusă verificării, și a cărui loc de descărcare este Austria (... lei – echivalent a ... euro efectuate în perioada mai 2013 - octombrie 2013 de la W ApS Danemarca și respectiv achizițiile în valoare de ... lei - echivalent a ... euro de la celelalte societăți enumerate mai sus, societatea verificată nu a făcut dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor (Austria).

SC X SRL este obligat la plata taxei în România pentru achizițiile intracomunitare efectuate de la societățile din statele membre, a căror expediere s-a încheiat la centrul de logistică din Austria.

Aceasta a declarat prin deconturile de TVA - cod 300, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri a căror loc de descărcare este centrul de logistică din Austria în jurnalele de vânzare cumpărare și deconturile de TVA, atât ca TVA deductibilă, cât și ca TVA colectată, conform prevederilor art.150 și 157 alin.(2) din LG nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.145 din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile. Ori în situația de față, bunurile achiziționate nu au fost introduse pe teritoriul României, astfel că nu se poate considera că operațiunile respective conferă “dreptul de deducere” pentru bunurile achiziționate.

La pct.6 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare se prevede că:

*“ În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art.157 alin.(2) sau, după caz, la art.157 alin.(5) din Codul fiscal, vor proceda astfel:*

*c) dacă achizițiile de bunuri și serviciile prevăzute la alin.(5) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată sau, după caz, compensată, în conformitate cu normele procedurale în vigoare”*

În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauzele conexe C-536/08 și C-539/08, făcând precizare la prevederile art.28 și 17 din A șasea directivă 77/338 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111, concluzionând că:

*“ În plus acordarea unui drept de deducere într-o astfel de situație ar risca să atingă efectul util al art.28, secțiunea A alineatul 2 al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă, dat fiind că persoana impozabilă care a beneficiat de dreptul de deducere în statul membru de identificare, nu ar mai fi motivată să dovedească impozitarea achiziției intracomunitare în cauză în statul membru de sosire a expediției sau a transportului. O astfel de soluție ar putea în cele din urmă să pună în pericol aplicarea normei de bază potrivit căreia, în ceea ce privește o achiziție intracomunitară, se consideră că locul de impunere se situează pe teritoriul statului membru de sosire a expediției sau transportului, mai precis al statului membru în care are loc consumul final, ceea ce reprezintă obiectivul regimului tranzitoriu.”*

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

## **II.2. Cu privire la livrările intracomunitare;**

**II.2.1.** În urma verificării efectuate s-a constatat că în perioada aprilie 2013 - august 2013 în evidența financiar contabilă a SC X SRL au fost înregistrate un număr de 17 facturi de livrare, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro), emise de către societatea verificată către W ApS Danemarca, cod atribuit de statul membru DK

..., reprezentând livrări de telefoane mobile ..., ..., ..., ..., ..., ... și ....

Aceste facturi au fost înregistrate ca fiind încasate în valută, în numerar. Ca document de încasare, au fost prezentate chitanțe întocmite pe calculator de către SC X SRL. Conform datelor înscrise pe acestea, contravaloarea facturilor emise către W ApS Danemarca au fost încasate de la societatea maghiară S... K... E... S... K... F... T.... La datele de identificare ale entității care a efectuat plata sunt înscrise cele ale societății din ..., adică ale celei care a încasat banii (adresa, cod fiscal).

Nu au fost puse la dispoziție de către reprezentantul societății datele de identificare ale societății maghiare.

Referitor la aceste livrări, administratorul societății dl. V a explicat faptul că societatea maghiară SC S... K... E... S... K... F... T... este client al societății W ApS Danemarca, și conform înțelegerii cu această societate s-a convenit ca marfa să fie transportată de către furnizorul SC X SRL direct la clientul final din Ungaria care efectua și plățile direct către furnizorul din România.

În urma verificării documentelor de transport aferente acestor facturi, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru un număr de 5 facturi emise în luna aprilie 2013 au fost anexate documente de transport (CMR), pe care la rubrica transportatorului se regăsește amprenta ștampilei SC S... SRL ..., CUI .... Conform informațiilor din documentul de transport, locul încărcării este ..., România, iar locul descărcării este Budapesta, Ungaria. La rubrica 24 din CMR este menționat Budapesta, ... și se regăsește amprenta ștampilei societății S... Kft.

Pentru celelalte facturi, emise în perioada mai - august 2013, către W ApS Danemarca, inițial nu au fost prezentate documente de transport. Ulterior, în urma solicitării de către echipa de inspecție fiscală, societatea a prezentat documente de transport (CMR) conform cărora transportul a fost efectuat de către SC X SRL ..., cu autovehiculul înmatriculat sub nr. AR – ... – .... La fel ca în cazul celorlalte CMR, este precizat locul încărcării ..., România și locul descărcării Budapesta, Ungaria, iar la rubrica 24 se regăsește amprenta ștampilei societății maghiare S... Kft.

În vederea verificării realității acestor livrări, cu adresa nr.../...2015 au fost solicitate informații de la societatea transportatoare SC S... SRL ..., privind efectuarea transporturilor menționate mai sus. Adresa a fost returnată de Poșta Română cu mențiunea: „expirat termen de păstrare”.

De asemenea, cu adresa nr.../...2015 au fost solicitate informații de la A... G... IPURL, lichidator al SC S... SRL, cu privire la efectuarea de către SC S... SRL a transporturilor intracomunitare descrise mai sus. Nu a fost primit nici un răspuns.

În urma verificării evidenței financiar contabile a SC X SRL nu au fost identificată nicio factură de transport emisă de SC S... SRL, pentru serviciile efectuate. În lunile mai - iunie 2013, nu au fost înregistrate cheltuieli cu combustibilul, iar în luna august 2013, în sumă de ... lei, valori mult prea mici pentru a justifica un consum de combustibil necesar efectuării a cinci deplasări pe ruta ... - Budapesta. De asemenea nu sunt înregistrate în contabilitate cheltuieli cu deplasarea în Ungaria, taxe autostradă, rovinețe Ungaria, etc. Nu au fost prezentate ordine de deplasare ale persoanei care a efectuat transportul.

A fost întocmită Nota – Fundamentare solicitare informații de tip SCAC nr.../...2015 prin care s-au solicitat autorităților fiscale din Ungaria verificarea realității tranzacțiilor dintre cele trei societăți. Autoritățile fiscale din Ungaria au transmis răspunsul înregistrat sub nr...., în legătură cu operațiunile intracomunitare

legate de X SRL și S... K... E... S... kft din Ungaria, transmis de către Biroul de informații fiscale prin adresa nr. .../...2015, din care s-a constatat că autoritățile maghiare nu pot confirma efectuarea achiziției intracomunitare în Ungaria și în consecință nu există dovada că X a transportat în alt stat membru bunurile și respectiv că a livrat intracomunitar bunurile facturate către W ApS din Danemarca în valoare totală de ... euro.

**II.2.2.** În perioada octombrie 2013 - februarie 2014 în evidența financiar contabilă a SC X SRL au fost înregistrate un număr de 16 facturi de livrare, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro), emise de către societatea verificată către W ApS Danemarca, cod atribuit de statul membru DK ..., reprezentând livrări de telefoane mobile (... , ... , ... , ... , ... , ...) și ... .

Aceste facturi au fost înregistrate ca fiind încasate în valută, în numerar.

Ca document de încasare, au fost prezentate chitanțe întocmite pe calculator de către SC X SRL. Conform datelor înscrise pe acestea, contravaloarea facturilor emise către W ApS Danemarca au fost încasate de la societatea slovacă R... sro. Pe chitanțe, la datele de identificare ale entității care a efectuat plata sunt înscrise cele ale societății din ..., adică ale celei care a încasat banii.

Referitor la aceste livrări, administratorul societății dl. V a explicat faptul că societatea R... sro Slovacia, este client al societății W ApS Danemarca, și conform înțelegerii cu această societate s-a convenit ca marfa să fie transportată de către furnizorul SC X SRL direct la clientul final din Slovacia care efectua și plățile direct către furnizorul din România.

În ceea ce privește documentele de transport, CMR-urile au fost prezentate ulterior, pe parcursul inspecției fiscale, în urma solicitării acestora. Din verificarea informațiilor înscrise pe acestea s-a constatat faptul că locul încărcării este ..., România, iar locul descărcării este Komarno, Slovacia.

Conform informațiilor înscrise pe CMR transportul a fost efectuat de către SC X SRL ..., cu autovehiculul înmatriculat sub nr. AR -...-..., iar la rubrica 24 se află amprenta ștampilei societății R... sro.

În urma verificării evidenței financiar contabile s-a constatat faptul că în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2013 au fost înregistrate cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei iar în lunile ianuarie - februarie 2014 în suma de ... lei, valori mult prea mici pentru a justifica efectuarea celor 16 transporturi pe ruta ...-Komarno. De asemenea nu au fost prezentate ordine de deplasare ale persoanei care a efectuat transportul, nu au fost identificate în aceasta perioadă cheltuieli de deplasare în Slovacia, taxe drum, rovinețe, etc.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că a fost întocmită Nota – Fundamentare solicitare informații de tip SCAC nr. .../...2015 prin care s-au solicitat autorităților fiscale din Slovacia verificarea realității tranzacțiilor dintre cele trei societăți. Autoritățile fiscale din Slovacia au transmis răspunsul înregistrat sub nr. .../... în legătură cu operațiunile intracomunitare legate de X SRL și R... sro din Slovacia, transmis de către Biroul de informații fiscale prin adresa nr..../...2015, din care s-a constatat că autoritățile slovace nu pot confirma efectuarea plăților de către R... sro și în consecință nu există dovada că X a livrat intracomunitar bunurile facturate către W ApS din Danemarca în valoare totală de ... euro.

Organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:



- Art.126 alin.(1) din Codul Fiscal:

*„Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile 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 plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”*

- Art.128 alin.(1) din Codul Fiscal:

*”Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.*

- Art.128 alin.(9) din Codul Fiscal:

*„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.132 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal:

*„Se consideră a fi locul livrării de bunuri: locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. (...); ”*

În conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*„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”.*

Prin OMFP nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.a), b) și c) sunt prevăzute documentele pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri respectiv:

*„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.”*

Având în vedere faptul că nu a fost prezentat un contract între cele trei societăți, că din documentele puse la dispoziție nu a putut fi demonstrată efectuarea transportului - lipsa facturii emise de transportator, inexistența unor cheltuieli cu combustibilul sau cheltuieli de deplasare în perioada în care pe CMR transportatorul este SC X SRL, faptul că pe chitanțe sunt înscrise date eronate privind persoana care a efectuat plata bunurilor, acesta fiind o altă persoană decât beneficiarul înscris pe facturile de livrare rezultă că nu s-a putut dovedi faptul că transportul intracomunitar a fost efectuat, că bunurile au părăsit teritoriul României și respectiv nu s-a putut

dovedi realitatea acestor tranzacții.

Astfel, pentru operațiunile de livrare către W ApS Danemarca, efectuate în perioada aprilie 2013 - februarie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

**II.2.3.** În luna septembrie 2014, SC X SRL a înregistrat facturi de livrare către W ApS Danemarca (reprezentând telefoane mobile, Ipad-uri, tablete, etc.) care a comunicat furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile din Danemarca, DK ....

Pe CMR- rile atașate tuturor facturilor de livrare este menționată ca firmă transportatoare SC S... T... C... SRL ..., (mijloc de transport AR ... ..., care din verificarea bazei de date ANAF aparține firmei transportatoare), la locul prevăzut pentru livrare este menționat centrul de logistică T... GmbH din Viena, iar la rubrica privind semnătura destinatarului amprenta ștampilei W, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca.

Situația facturilor emise de SC X SRL către W este următoarea:

- factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei, încasată în numerar, în valută, cu chitanța nr..../...2014;
  - factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
  - factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
  - factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
  - factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- Total: ... euro, ... lei.

De asemenea, tot în luna septembrie 2014 SC X SRL a înregistrat facturi de livrare către F... Brno Cehia (reprezentând telefoane mobile, Ipad-uri, tablete, etc.), care a comunicat furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile din Cehia, CZ ....

Pe CMR-urile atașate tuturor facturilor de livrare este menționată ca firmă transportatoare SC S... T... C... SRL ..., (mijloc de transport AR ... ..., care din verificarea bazei de date ANAF aparține firmei transportatoare), la locul prevăzut pentru livrare este menționată localitatea Brno din Cehia, iar la rubrica privind semnătura destinatarului amprenta ștampilei F... Brno Cehia fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către reprezentantul F... Brno Cehia.

Situația facturilor emise de SC X SRL către F... Brno Cehia este următoarea:

- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei, încasată în numerar, în valută, cu chitanța nr. .../...2014;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei încasată în numerar, cu chitanța nr. .../...2014;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;

- factură (invoice) nr.../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;

Total: ... euro, ... lei.

Astfel, pe toate documentele de transport aferente facturilor de livrare emise de SC X SRL către W Danemarca, cod DK ... și F... sro Brno din Cehia cod CZ ..., din luna septembrie 2014, reprezentând componente electronice (telefoane ..., etc.), este înscrisă la transportator societatea S... T... C... SRL ..., iar la mijloc de transport o autoutilitară - furgon, care din verificarea bazei de date privind înmatriculările auto, rezultă că aparține firmei de transport menționate anterior, având nr. de înmatriculare AR- ... - ....

De asemenea, pe unele CMR-uri atașate facturilor de livrare, atât pentru W Danemarca, cât și pentru F... Brno Cehia, efectuate cu același transportator și cu același mijloc de transport (majoritatea având locul de plecare din ... în aceeași zi, atât pentru firma din Cehia, cât și pentru firma din Danemarca), este menționată persoana care a fost delegată din partea operatorului de transport pentru a efectua transportul.

Factura nr.../...2014 în valoare de ... emisă către W și facturile nr.../...2014 în valoare de ... euro și nr.../...2014 în valoare de ... euro emise către F... sro au fost înregistrate ca fiind încasate în valută, în numerar. Ca document de încasare au fost prezentate chitanțe întocmite pe calculator de către SC X SRL, în care la datele de identificare ale entității care a efectuat plata sunt menționate firmele W și F... sro, codul fiscal, adresă, fără a conține datele de identificare ale persoanelor care au făcut efectiv plata.

Din situația privind facturile de livrare emise de SC X SRL către W Danemarca și F... sro Brno din Cehia, la care sunt atașate documente de transport, rezultă următoarele:

**A.** În dată de ...2014 a fost emisă factura nr. .../...2014, cmr-ul atașat facturii din dată de ...2014, are menționat la rubrica destinatar, W Danemarca, la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor centru de logistică T... I... GmbH din Viena, ..., Viena Austria. La locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila W Danemarca, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca care este dată de 19.09.2014.

Tot în dată de ...2014 a fost emisă factura nr. .../...2014, cmr-ul atașat facturii din dată de ...2014, are menționat la rubrica destinatar, F... Brno Cehia, la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor localitatea Brno din Cehia, iar la locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila F... Brno Cehia, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către reprezentantul F... Brno Cehia (19.09.2014);

**B.** În dată de ...2014 a fost emisă factura nr. .../...2014 către F... sro Brno, cmr-ul atașat facturii din dată de ...2014, are menționat la rubrica destinatar, F... s.r.o Brno, la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor localitatea Brno din Cehia. La locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila F... sro Brno din Cehia, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către

reprezentantul F... Brno Cehia (...2014);

**C.** În dată de ...2014 a fost emisă factura nr.../...2014 către W Danemarca, cmr-ul atașat facturii din dată de ...2014, are menționat la rubrica destinatar, W Danemarca, la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor centru de logistică T... I... GmbH din Viena, ..., Viena Austria. La locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila W Danemarca, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca (...2014);

**D.** În dată de ...2014 a fost emisă factura nr. .../...2014, către F... Brno Cehia, cmr-ul atașat facturii din dată de ...2014 către firma din Cehia, are menționat la rubrica destinatar F... Brno Cehia, ... Brno și la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor localitatea Brno din Cehia. La locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila F... Brno Cehia, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către reprezentantul F... Brno Cehia (...2014).

Tot în dată de ...2014 a fost emisă factura nr.../...2014 către W Danemarca, pe documentul de transport fiind menționată la rubrica destinatar, W Danemarca, la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor centru de logistică T... I... GmbH din Viena, ..., Viena Austria. La locul de încărcare este prevăzut municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila W Danemarca, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca (...2014);

**E.** În dată de 25.09.2014, a fost emisă factura nr. .../...2014 către F... Brno Cehia, cmr-ul atașat facturii emise către firma din Cehia din dată de ...2014, are menționat la rubrica destinatar F... Brno Cehia, ..., Brno și la locul prevăzut pentru livrarea mărfurilor localitatea Brno din Cehia. La locul de încărcare este menționat municipiul .... Rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila F... Brno Cehia, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către reprezentantul F... Brno Cehia (...2014);

**F.** În dată de ... 2014 au fost emise facturile nr.../...2014 și nr. .../...2014 către W Danemarca pe documentul de transport fiind menționate aceleași date ca și în cazurile anterioare.

Tot în dată de ...2014 a fost emisă factura nr. .../...2014 către F... Brno Cehia, cu aceleași date privind locul de încărcare a bunurilor (municipiul ...), același loc privind destinatarul: Brno Cehia și același loc prevăzut pentru livrarea mărfurilor (Brno - Cehia), amprenta ștampilei firmei din Cehia la rubrica semnătura destinatarului și același mijloc de transport: AR- ... - .... Data la care a fost preluată marfa în centrul de logistică din Viena este tot dată de ...2014, aceeași dată în care a fost preluată marfa în Brno de către reprezentantul firmei F... Brno Cehia.

SC S... T... C... SRL ... a emis către SC X SRL factura de transport nr. .../...2014 în valoare totală de ... lei (... lei + TVA ... lei), în care s-a facturat contravaloarea a 5 transporturi pe ruta ... - Brno și contravaloarea a 5 transporturi pe

ruta ...-Viena. Factura a fost încasată integral de către SC S... T... C... SRL ....

Prin adresa nr. .../...2015, s-au solicitat înscrise din evidența contabilă a societății S... T... C... SRL ... legate de realitatea transporturilor efectuate (foi de parcurs, diagrame, bonuri de alimentare combustibili, nr. km parcurși, persoanele delegate pentru efectuarea transporturilor, pontaje, deconturi de deplasare și justificarea acestora, etc.), în conformitate cu prevederile art.56 alin.(1) din OG nr. 92/2003, R, privind Codul de procedură fiscală.

Prin adresa transmisă de S... T... C... SRL ... nr..../...2015 înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015, administratorul societății S... T... C... SRL ... menționează că în perioada 09.10.2014 – 14.10.2014, societatea a făcut obiectul unui control operativ și inopinat din partea Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ...în ceea ce privește verificarea raporturilor profesionale întreprinse cu societatea SC X SRL și anexează o copie după procesul verbal încheiat.

Din procesul verbal rezultă următoarele:

- Factura de transport cu nr..../...2014 în valoare totală de ... lei (... lei + TVA ... lei), emisă de S... T... C... SRL ... pentru care plata s-a efectuat prin operațiune bancară de către SC X SRL, a fost înregistrată în evidența contabilă, așa cum rezultă din jurnalul TVA de vânzări și fișa contului client.

- Prin Nota explicativă luată administratorului S... T... C... SRL ..., dl. A... S..., acesta a mărturisit că:

*„nu a efectuat transporturi pentru societatea X SRL, că a fost abordat de către domnul V care în data de ...2014 i-a adus 10 CMR-uri ștampilate la rubrica destinatarului de către operatori intracomunitari, pe care societatea S... T... C... SRL ... a semnat și a aplicat impresiunile ștampilei. A mai declarat că o operațiune similară a fost efectuată și în luna octombrie 2014 și că regretă aceste fapte”.*

- Factura de transport cu nr..../...2014 a fost stornată prin factura nr. .../...2014, iar suma încasată de S... T... C... SRL ... reprezentând contravaloarea facturii nr..../...2014 a fost restituită SC X SRL ca sumă necuvenită, conform ordinului de plată nr. .../...2014 .

De asemenea, prin nota de fundamentare nr. .../...2015, s-au solicitat informații de tip SCAC din statele membre ale firmelor respective (Danemarca și Cehia) referitoare la realitatea livrărilor efectuate de SC X SRL, respectiv:

**a) pentru W ApS Danemarca:**

- ce documente de transport deține W ApS pentru achizițiile efectuate de la SC X SRL, cine a fost transportatorul bunurilor și cine a suportat costul transportului de bunuri;

- care a fost locul de încărcare a bunurilor pentru livrările declarate de către SC X SRL ... către W ApS și care a fost locul de descărcare;

- întrucât pe documntele de transport aferente facturilor de livrare este menționat ca loc de descărcare T... GmbH Viena și rubrica privind semnătura destinatarului conține ștampila W ApS, care a fost persoana din partea firmei din Danemarca care a preluat aceste bunuri din Viena și care a fost ulterior circuitul acestor mărfuri;

- dacă W ApS a contabilizat și a declarat achizițiile de bunuri de la SC X SRL;

- cine a fost persoana delegată din partea W ApS pentru a efectua plata în numerar în sumă de ... euro către SC X SRL ... (contravaloarea facturii nr. .../...2014) în baza chitanței nr. .../...2014;

**b) pentru F... sro din Cehia :**

- dacă locul de descărcare a bunurilor achiziționate de la SC X SRL ... a fost în BRNO, așa cum este menționat pe documentele de transport;
- dacă F... sro a contabilizat și a declarat achizițiile de bunuri de la SC X SRL ... ;
- cine a fost persoana delegată din partea F... sro pentru a efectua plățile în numerar către SC X SRL ... (contravaloarea facturii nr..../...2014 în valoare de ... euro și .../...2014 în valoare de ... euro).

Prin adresa Biroului de Informații Fiscale nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, s-a transmis Răspunsul formulat de autoritățile fiscale din Danemarca, în legătură cu operațiunile intracomunitare legate de SC X SRL din România și W ApS din Danemarca, prin care se comunică următoarele:

*„Chiar dacă am contactat societatea daneză de mai multe ori, nu am primit încă documentația cerută. Datorită acestui fapt nu ne așteptăm să fim în măsură să vă trimitem răspunsul în termenul limită de 3 luni. De îndată ce primim materialele de la societatea daneză vă vom trimite”.*

Prin adresa Biroului de Informații Fiscale nr..../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, s-a transmis Răspunsul formulat de autoritățile fiscale din Cehia, în legătură cu tranzacțiile legate de SC X SRL din România și F... sro din Cehia, prin care se comunică răspunsul parțial înregistrat sub nr. ... formulat de autoritățile statului membru solicitat din care rezultă că:

*„autoritățile cehe nu pot confirma/infirma livrările de bunuri efectuate de X SRL către F... sro în perioada lunii septembrie 2014, în valoare totală de ... euro, întrucât operatorul ceh nu a putut fi găsit și nici contribuabilii și/sau persoanele cu care a colaborat acesta nu au furnizat nicio informație până la data transmiterii răspunsului parțial”.*

Autoritățile din Cehia au revenit și au formulat un nou răspuns înregistrat sub nr...., transmis prin adresa Biroului de Informații Fiscale nr.60316/11.08.2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015. Din analiza informațiilor, Biroul de Informații Fiscale constată că autoritățile cehe nu pot confirma efectuarea achiziției intracomunitare în Cehia și în consecință nu există dovada că SC X SRL a livrat intracomunitar bunurile facturate către F... sro în valoare totală de ... euro.

Față de cele menționate, SC X SRL este obligată la plata TVA aferentă livrărilor efectuate, conform următoarelor reglementări legale:

- Art.126 alin.(1) din Codul Fiscal:

*„Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile 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 plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2) ”*

- Art.128 alin.(1) din Codul Fiscal:

*„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.*

- Art.128 alin.(9) din Codul Fiscal:

*„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.132 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal:

*„Se consideră a fi locul livrării de bunuri: locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. (...); ”*

Potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

*„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 (...);*

De asemenea, justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se face în baza documentelor prevăzute la art.10 alin.(1) lit.a), b) și c) din OMFP nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*„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.”*

Din cele prezentate, nu se poate dovedi faptul că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au fost transportate în statele membre (Danemarca și Cehia), de asemenea nu se poate dovedi realitatea acestor tranzacții, astfel încât nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții pentru justificarea scutirii de TVA, respectiv condiția de transport al bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, societatea este obligată la plata TVA pentru facturile de livrare emise către cei doi parteneri intracomunitari, potrivit art.150 alin.(1) din Codul fiscal care prevede că: *„Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii (...).”*

SC X SRL a înscris în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2014 livrările intracomunitare în sumă de ... lei, respectiv ... lei către cei doi clienți și de asemenea în conformitate cu prevederile art.156<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a depus declarația recapitulativă aferentă lunii septembrie 2014 prin care a declarat livrările intracomunitare efectuate.

Astfel, pentru operațiunile de livrare către W ApS Danemarca și F... sro Cehia din luna septembrie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei +... lei), societatea nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei x 24%).

În concluzie, pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, aferent căreia s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii fiscale pentru perioada 25.05.2013 – 24.08.2015 în valoare totală de ... lei, din care majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL ..., are sediul social în ..., ..., județul ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ... și fiind reprezentată de dl. V, în calitate de administrator.

SC X SRL din ... contestă Decizia de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Referitor la aspectul că, prin contestația formulată, SC X SRL ... contestă și raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, se reține că potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

contestăția urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015.

**III.1.** Referitor la capătul de cerere cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit TVA suplimentar pentru achizițiile intracomunitare a căror loc de descărcare este Austria, în condițiile în care SC X SRL nu a putut dovedi că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, respectiv Austria, iar SC X SRL nu este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru Austria și nu a deținut de la momentul tranzacțiilor un cod valid de TVA atribuit de autoritățile austriece, cu atât mai mult cu cât petenta nu vine cu documente noi care să combată constatările din actul atacat.

**În fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a înregistrat:

- achiziții de mărfuri de la W ApS Danemarca în valoare de ... euro echivalent a ...



lei, în baza a 15 facturi:

- pentru aceste tranzacții, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată societatea a aplicat taxarea inversă înscriind TVA aferentă, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, iar în urma verificării documentelor puse la dispoziție s-a constatat că unitatea nu deține documente de transport decât aferent a trei facturi de achiziție de la W ApS Danemarca, respectiv facturile nr..../...2013, .../...2013 și respectiv .../...2013. Potrivit acestora, marfa a fost transportată cu societatea de curierat F... E... E..., locul de livrare reprezentându-l centrul de logistică din Austria, T... GmbH;

- pentru celelalte facturi, contribuabilul nu a prezentat documentele de transport aferente. Conform celor precizate de către administratorul societății, dl. V, acesta nu deține documente de transport aferente celorlalte achiziții întrucât bunurile care au făcut obiectul tranzacției se aflau la momentul achiziției depozitate de către furnizorul W ApS Danemarca în depozitul de logistică din Austria, respectiv la T... GmbH, locație în care au rămas depozitate și ulterior achiziției de către SC X SRL ... până la momentul livrării acestora către diverși beneficiari. Astfel, marfa achiziționată de către SC X SRL de la W ApS Danemarca, nu a fost transportată fizic dintr-un stat membru în alt stat membru cu ocazia tranzacției, aceasta aflându-se depozitată de către furnizor la T... GmbH Austria;

- prin nota explicativă dată, dl. V precizează că achizițiile respective conform normelor INCOTERMS sunt supuse condițiilor EXW și anume că societatea din Danemarca a prezentat oferta de vânzare cu marfa ridicare din Viena Austria - T... GmbH, toate costurile de transport și manipulare aferente achiziției fiind suportate de către furnizorul danez, iar cele aferente revânzării mărfurilor fiind facturate de către T... GmbH societății române X SRL;

- furnizorul din Danemarca a comunicat beneficiarului din România codul acestuia de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile din Austria, respectiv ATU ...;

- din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în total, SC X SRL a declarat achiziții de la W Danemarca în valoare totală de ... lei, fără ca W Danemarca să declare nicio livrare;

• achiziții intracomunitare de mărfuri, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro) de la diverse societăți, pentru care, conform documentelor prezentate, locul de descărcare îl reprezintă centrul de logistică din Austria, respectiv T... GmbH, după cum urmează:

- de la societatea A... sro din Slovacia a înregistrat în luna aprilie 2013 două achiziții intracomunitare în valoare totală de ... lei, echivalent a ... euro;

- de la societatea T... T... din Germania a înregistrat un număr de 3 achiziții intracomunitare în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;

- de la C... T... I... din Germania a înregistrat un număr de 3 achiziții intracomunitare în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;

- de la B... T... GmbH din Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei echivalent a ... euro;

- de la U... din Italia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;

- de la W... T... GmbH Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei echivalent a ... euro;

- de la P... SIA Letonia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la O... SIA Letonia a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la H... A... Gmbh Germania a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la W... U... J... K... POLONIA a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro;
- de la A... S... A... POLONIA a înregistrat o achiziție intracomunitară în valoare de ... lei, echivalent a ... euro.

Pentru achizițiile intracomunitare în valoare de ... lei înregistrate de SC X SRL în perioada supusă verificării, și a cărui loc de descărcare este Austria (... lei – echivalent a ... euro efectuate în perioada mai 2013 - octombrie 2013 de la W ApS Danemarca și respectiv achizițiile în valoare de ... lei - echivalent a ... euro de la celelalte societăți enumerate mai sus), societatea verificată nu a făcut dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor (Austria), și pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Petenta invocă, în drept, prevederile art.126 alin.(8) Cod Fiscal, coroborate cu pct.2 alin.13 și 14 din HG nr. 44/2004 - Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal.

În fapt, în aplicarea dispozițiilor legale, petenta susține că toate operațiunile de achiziții intracomunitare realizate în perioada mai - octombrie 2013 de la W ApS Danemarca în valoare de ... euro (15 facturi fiscale), precum și în perioada aprilie 2013 - aprilie 2014 de la A... sro Slovacia, T... T... Germania, C... T... I... Germania, B... T... Gmbh Germania, U... Italia, W... T... Gmbh Germania, P... SIA Letonia, O... SIA Letonia, H... A... Gmbh Germania, W... U... J... K... Polonia, A... S... A... Polonia în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro) s-au realizat astfel:

- marfa a fost pusă la dispoziție petentei de către furnizor într-un centru de logistică în A...T... GmbH;
- prin esența lor centrele de logistic au un singur scop gestionarea fluxului de mărfuri între punctul de origine și cel de destinație. Prin urmare, în ceea ce privește operațiunile analizate, marfa nu a fost depozitată în centrul logistic din Austria, ci aceasta a fost doar manipulată și grupată în centrul de logistică pentru a putea fi ulterior continuat transportul către beneficiarii mărfii, alte societăți din state membre UE;
- faptul că pe facturile de achiziție este menționat ca loc de livrare T... GmbH Austria, se datorează faptului că în momentul negocierii costului de achiziție al mărfii cu acei furnizori, a convenit ca manipularea și transportul acestor bunuri să fie suportate până în Austria (T... GmbH) de către respectivii furnizori, iar din acel loc până la clientul final de către societatea X, T... GmbH Austria fiind folosit doar ca punct de reper în calcularea costului de achiziție. Petenta menționează că bunurile achiziționate nu au rămas depozitate în centrul T... GmbH Austria, ci au fost vândute mai departe în UE;

Petenta susține că:

- esențial pentru a putea discuta de o operațiune triunghiulară este ca marfa să nu

ajungă fizic în statul membru al cumpărătorului revânzător și această condiție fiind îndeplinită. Condiția prevăzută de pct.2 alin.13 și 14 din HG nr. 44/2004 pentru aplicarea art.126 alin.(8) din Codul fiscal este ca relația de transport să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, doar dacă transportul ar fi realizat de către beneficiarul mărfii nu ar fi situația unei operațiuni triunghiulare. Or, în raporturile analizate în prezentul punct beneficiarul final al mărfii nu a realizat și nici nu a suportat costurile de transport, acestea fiind suportate de către furnizor și cumpărătorul revânzător;

- nu se va putea aprecia nici că achizițiile efectuate, sunt achiziții cu loc de descărcare Austria, cum susține organul fiscal, cât timp, centrele de logistică au tocmai rolul de a permite manipularea și gruparea mărfii, nu au rolul de depozitare a mărfii până la găsirea unui viitor cumpărător. De altfel, mecanismul de derulare al operațiunii a fost următorul: achiziția de la furnizor era efectuată doar în momentul în care cumpărătorul revânzător avea comanda de achiziție de la beneficiarul final acceptată;
- a mai făcut obiectul controlului fiscal pentru rambursare TVA, în perioade fiscale anterioare, pentru operațiuni triunghiulare similare, fără ca organele de control să stabilească obligații fiscale suplimentare. O reinterpretare a acestorași operațiuni încalcă atât principiul certitudinii impunerii, cât și al securității raporturilor juridice.

În concluzie, petenta susține că este în situația unor operațiuni triunghiulare, care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România astfel că SC X SRL nu poate fi obligată la plata taxei pentru aceste operațiuni a căror valoare totală este de ... lei, petenta susținând că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

De asemenea, petenta arată că, în condițiile în care chiar dacă s-ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triunghiulare, cum susține organul fiscal, invocă și prevederile art.143 alin.(2), art.145–146, art.157 din Codul fiscal, precum și reperi jurisprudențiale și teoretice, cauza C-95/07 Ecotrade a Curții Europene de Justiției, susținând că:

- prin cauza C-95/07 Ecotrade, Curtea Europeană de Justiției a stabilit că principiul neutralității TVA înseamnă că taxa nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, precum și că dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, cât timp cele de fond sunt întrunite;

- prin urmare, principiul neutralității TVA este aplicabil la nivelul UE, acesta prevăzând că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, regula fiind cea a deductibilității de TVA, în lipsa unei prevederi exprese care să limiteze acest drept;

- o concluzie contrară, ar transforma taxa într-un cost pentru afacere, cât timp aceasta nu ar mai fi suportată de către consumatorul final, ci de către cumpărătorul revânzător comerciant;

- în speță, chiar dacă s-ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triunghiulare, cum susține organul fiscal, concluzia ar fi aceeași și anume că X nu poate fi obligată la plata taxei aferente acestor operațiuni cât timp atât achiziția, cât și livrarea bunurilor a fost intracomunitară și că, în realitate, ne aflăm în situația unei achiziții intracomunitare urmate de o livrare intracomunitară, concluzia care s-ar extrage din textele legale precizate ar fi următoarea:

- livrarea intracomunitară este scutită de plata taxei,

- pentru achiziția intracomunitară taxa va fi înregistrată în decont atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă.

- că modul în care W a declarat livrările efectuate către constatoare nu poate influența

scutirea de la plata taxei, petenta neavând cunoștință și nefiind responsabilă de conduita fiscală din Danemarca a societății daneze, aceasta neputând influența negativ scutirea operațiunii de la plata taxei.

În concluzie, petenta susține că este în situația unor operațiuni triumphiulare, care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România, și chiar dacă s-ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triumphiulare, atât achiziția, cât și livrarea bunurilor a fost intracomunitară astfel că petenta arată că nu poate fi obligată la plata taxei pentru aceste operațiuni a căror valoare totală este de ... lei, susținând că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

**În drept,** în speță sunt incidente prevederile art.126(3), art.128(6), art.130<sup>1</sup>(1), art.132<sup>1</sup>, art.134, art.151, art.145 și art.157 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

ART. 128 (6) “ În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.”

ART. 130<sup>1</sup>(1) “ Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

ART. 132<sup>1</sup> *Locul achiziției intracomunitare de bunuri*

(1) *Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.*

(2) *În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art. 126 alin. (3) lit. a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin.(1), locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA.*

(3) *Dacă o achiziție intracomunitară a fost supusă la plata taxei în alt stat membru, conform alin.(1), și în România, conform alin.(2), baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în România.*

(4) *Prevederile alin.(2) nu se aplică dacă cumpărătorul face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata taxei pe valoarea adăugată în statul membru în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1).*

ART. 126 (3) “Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132<sup>1</sup>:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;”

ART. 151 “ *Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare*

*Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”*

ART. 145 “ (1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

*d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;*

*e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”*

ART. 134 “ *Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

ART. 157 “ *Plata taxei la buget*

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).”,*

*coroborate cu precizările pct.12 alin.(1) și (2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, aplicabile articolului 132<sup>1</sup>:*

*“(1) Conform art.132<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în*

statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În sensul art. 132<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, dacă cumpărătorul face dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor și în statul membru care a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta poate solicita restituirea taxei achitate în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA. Restituirea taxei aferente achiziției intracomunitare se realizează astfel:

a) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, prin înregistrarea cu semnul minus în decontul de taxă prevăzut la art.156<sup>2</sup> din Codul fiscal a achiziției intracomunitare și a taxei aferente;

b) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, restituirea taxei se realizează conform normelor procedurale în vigoare.

(3) În conformitate cu prevederile art. 132<sup>1</sup> alin. (4) din Codul fiscal, în cazul în care până la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru achiziția intracomunitară efectuată în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 132<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata TVA în statul membru unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor, nu se mai aplică prevederile art. 132<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

(4) Obligațiile părților implicate în operațiuni triunghiulare prevăzute la art. 132<sup>1</sup> alin. (5) din Codul fiscal sunt cele stabilite la pct. 2 alin. (13) - (14).”

**În concluzie**, conform Codului Fiscal, achiziția intracomunitară se consideră a fi locul:

- unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor;
- în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA în cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art.126 alin.(3) lit.a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară.

Din documentele puse la dispoziție a rezultat că în cazul a trei facturi de achiziție, marfa a fost transportată cu societatea de curierat F... E... E..., locul de descărcare reprezentându-l centrul de logistică din Austria, T... GmbH.

În situația celorlalte facturi nu au fost prezentate documente de transport, reprezentantul SC X SRL precizând ca marfa a fost pusă de către furnizor la dispoziție direct la centrul de logistică din Austria, precizând că achiziția s-a efectuat în condiții INCONTERMS EXW.

Conform normelor Inconterms, EXW (EX-WORKS) produsul și riscurile se transferă cumpărătorului, inclusiv plata transportului și costul asigurării de la poarta fabricii vânzătorului. Este condiția de livrare cea mai comodă pentru vânzător care trebuie să pună marfa ambalată la dispoziția cumpărătorului care este obligat să o încarce pe cheltuiala și riscul său.

Potrivit informațiilor înscrise în facturile de achiziție și a unor documente de transport, marfa a fost transportată de furnizor până la centrul de logistică din Austria unde a fost depozitată de către SC X SRL până la livrarea acesteia către diverși clienți

intracomunitari.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.132<sup>1</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10 alin.(3) din Normele de aplicare ale LG nr.571/2003, rezultă că locul achiziției intracomunitare de bunuri este Austria.

Pentru a putea fi privite ca operațiuni triunghiulare conform prevederilor art.126 alin.(8) din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, transportul bunurilor se face de la furnizor direct la beneficiarul livrării ulterioare, fără a mai trece prin statul membru al cumpărătorului revânzător.

Ori, din documentele puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală nu au putut fi identificate livrări, către alte societăți din Uniunea Europeană, ale bunurilor (pe reperi și cantități), așa cum au fost achiziționate de la societatea daneză sau ceilalți operatori intracomunitari.

Or, în raporturile analizate în prezentul punct, deși prin contestația formulată petenta face referire la aceste livrări ulterioare, și că beneficiarul final al mărfii nu a realizat și nici nu a suportat costurile de transport, acestea fiind suportate de către furnizor și cumpărătorul revânzător, petenta nu a justificat aceasta cu documentele de livrare și documente de transport, din care să rezulte că exact aceași marfa a fost livrată (facturată și transportată) către un alt partener, dintr-un alt stat membru, transportul făcându-se direct de la furnizor la beneficiarul livrării ulterioare.

Dimpotrivă, faptul că T... GmbH a facturat către SC X SRL cheltuieli de depozitare, manipulare și transport, confirmă faptul că aceste tranzacții sunt achiziții cu locul de descărcare în Austria și nu operațiuni triunghiulare.

Referitor la susținerea petentei că dacă s-ar aprecia că nu se află în situația unei operațiuni triunghiulare, cum susține organul fiscal, concluzia ar fi aceeași și anume că X nu poate fi obligată la plata taxei aferente acestor operațiuni, cât timp atât achiziția, cât și livrarea bunurilor a fost intracomunitară și că, în realitate, ne aflăm în situația unei achiziții intracomunitare urmate de o livrare intracomunitară, iar concluzia care s-ar extrage din textele legale ar fi următoarea:

- livrarea intracomunitară este scutită de plata taxei,
- pentru achiziția intracomunitară taxa va fi înregistrată în decont, atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- SC X SRL ... a comunicat furnizorului său din Danemarca și celorlalți furnizori menționați, codul sau de înregistrare în scopuri de TVA din România, prin aplicarea rețelei de siguranță se consideră că achiziția intracomunitară are loc și în România, stat membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în Austria, stat membru unde s-a încheiat expedierea bunurilor.
- SC X SRL nu este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru Austria și nu a deținut de la momentul tranzacțiilor până în prezent un cod valid de TVA atribuit de autoritățile austriece.
- Conform prevederilor art.145 din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile, ori în situația de față, bunurile achiziționate nu au fost introduse pe teritoriul României, astfel că nu se poate considera că operațiunile respective conferă “dreptul de deducere” pentru

bunurile achiziționate;

- La pct.6 din HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare se prevede că în situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art.157 alin.(2) sau, după caz, la art.157 alin.(5) din Codul fiscal, dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin.(5) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată sau, după caz, compensată, în conformitate cu normele procedurale în vigoare.

- În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauzele conexe C-536/08 și C-539/08, făcând precizare la prevederile art.28 și 17 din A șasea directivă 77/338 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111, concluzionând că:

*“ În plus acordarea unui drept de deducere într-o astfel de situație ar risca să atingă efectul util al art.28, secțiunea A alineatul 2 al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă, dat fiind că persoana impozabilă care a beneficiat de dreptul de deducere în statul membru de identificare, nu ar mai fi motivată să dovedească impozitarea achiziției intracomunitare în cauză în statul membru de sosire a expediției sau a transportului. O astfel de soluție ar putea în cele din urmă să pună în pericol aplicarea normei de bază potrivit căreia, în ceea ce privește o achiziție intracomunitară, se consideră că locul de impunere se situează pe teritoriul statului membru de sosire a expediției sau transportului, mai precis al statului membru în care are loc consumul final, ceea ce reprezintă obiectivul regimului tranzitoriu.”*

Referitor la susținerea petentei că a mai făcut obiectul unui controlului fiscal pentru rambursare TVA, în perioade fiscale anterioare, pentru operațiuni triunghiulare similare, fără ca organele de control să stabilească obligații fiscale suplimentare, iar o reinterpretare a aceluiași operațiuni încalcă atât principiul certitudinii impunerii, cât și al securității raporturilor juridice, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la dosarul contestației, până la soluționare, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare, în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document, prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

Mai mult, art.6 alin.(1) din Legea nr. 82 / 1991 Legea Contabilității, prevede:  
*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate,*



*dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului 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. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul 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 bază de probe sau constatări proprii.”*

În speță, sunt incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ART. 206 *Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

... c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; “*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] 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”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL din România nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal au menționat faptul că

pentru achizițiile intracomunitare în valoare de ... lei (... lei de la W ApS Danemarca și respectiv achizițiile în valoare de ... lei de la celelalte societăți enumerate mai sus), societatea verificată nu a făcut dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la centrul de logistică din Austria, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

**În consecință**, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

**III.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar pentru livrările intracomunitare în statele membre (Danemarca, Ungaria și Cehia), în condițiile în care SC X SRL pentru justificarea scutirii de TVA, nu a putut dovedi că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare, au fost transportate în statele membre, nefiind astfel îndeplinită condiția de transport al bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, cu atât mai mult cu cât petenta nu vine cu documente noi care să combată constatările din actul atacat.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea, pentru:

- operațiunile de livrare către W ApS Danemarca, efectuate în perioada aprilie 2013 - februarie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%);
  - operațiunile de livrare către W ApS Danemarca și F... sro Cehia din luna septembrie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei) nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%),
- și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) .

Petenta invocă în susținerea cauzei pentru acest capăt de cerere, prevederile art.128 alin.(1) și (9), art.143 alin.(2) din Cod fiscal. De asemenea, petenta invocă repere jurisprudențiale, decizia nr. 1424/2013 a ÎCCJ, Hotărârea Curții Europene de Justiție din 13 februarie 2014 în cauza C-18/13 Maks Pen EOOD, Hotărârea dată de Curtea de Justiție Europeană, în dată de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11.

Petenta susține că pentru livrările din perioadele aprilie 2013 - august 2013, respectiv octombrie 2013 - februarie 2014, constatările organelor de inspecție fiscală sunt infirmate de următoarele aspecte:

- așa cum se poate observa pe totalitatea comenzilor făcute de către W ApS, care se găsesc atașate la facturile de vânzare emise de către X SRL (facturile cu numerele ..., ..., ..., ..., ...), W ApS a solicitat expres ca aceste bunuri să fie livrate direct către clienții acestuia din Ungaria și Slovacia. Aceste facturi au fost achitate în numerar către S... kft Ungaria și R... sro Slovacia în momentul livrării efective a bunurilor direct către societatea X SRL;
- documentele de transport puse la dispoziția organelor fiscale (CMR-URI), facturile de vânzare, precum și comenzile, dovedesc faptul că bunurile au fost transportate din România către alt stat membru (art.10 alin.(1) lit.a), b), c) din OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare);

- aspectul că nu au fost depuse spre a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile cu combustibilul sau de deplasare, nu face dovada neefectuării livrării, neexistând o condiție sine qua non, care să fie prevăzută în acest sens de reglementările fiscale;
- faptul că autoritatea fiscală din Ungaria și Slovacia nu au putut confirma efectuarea livrărilor de marfă de la X SRL la S... kft Ungaria și R... sro Slovacia, se datorează faptului că aceste livrări trebuiau declarate de către W ApS în cadrul unei operațiuni triumphiulare;
- din jurisprudența CEJ, inclusiv din Hotărârea dată de Curtea de Justiție Europeană, în dată de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11, rezultă că directivele europene se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritate fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare; Prin urmare, confirmarea sau neconfirmarea de către autoritățile fiscale maghiare sau slovace a realității operațiunii prin prisma înregistrările efectuate de societățile din țările respective este irelevantă.

Petenta susține că, pentru livrările din septembrie 2014 efectuate de către W și F... sro:

- a făcut dovada livrării intracomunitare către W ApS, respectiv către F... sro a bunurilor, livrările fiind efectuate în luna septembrie 2014, în acest sens petenta susține că a prezentat facturile fiscale purtând și ștampila beneficiarului cu mențiunea “stock received” (facturile fiscale nr.: .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014 aferente livrărilor efectuate către W ApS, respectiv facturile fiscale nr.: .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014, .../...2014 aferente livrărilor efectuate către F... sro);
- a prezenta documentele justificative care să facă dovada livrării mărfii către beneficiari;
- eventualele neconcordanțe cu privire la raporturile cu S... T... C..., nu pot schimba caracterul real și efectiv al livrării bunurilor către clienții indicați mai sus.

De asemenea, petenta susține că :

- analiza efectuată de către organele de control nu este una de ansamblu asupra întregii operațiuni și cu luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative privind raporturile dintre petenta și societățile beneficiare ale bunurilor. Or, chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art.65 al.2 C.pr.fisc. statuând că:

*“organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe”*

- livrarea fiind realizată, prețul fiind plătit, tranzacțiile fiind reale, consideră că modul în care societățile la care a livrat bunurile și-au efectuat înregistrările în contabilitate, au transmis informările către autoritățile fiscale din statele membre sau au declarat livrările nu sunt suficiente elemente pentru a susține că livrările nu au avut loc și bunurile nu au părăsit teritoriul României.

**În fapt**, cu privire la operațiunile de livrare, urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală, trebuie să reținem următoarele aspecte:

- în perioada aprilie 2013 - august 2013, SC X SRL a înregistrat un număr de 17 facturi de livrare, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro), către W ApS

Danemarca, cod atribuit de statul membru DK ..., reprezentând livrări de telefoane mobile ..., ..., ..., ..., ... și .... Aceste facturi au fost înregistrate ca fiind încasate în valută, în numerar. Ca document de încasare, au fost prezentate chitanțe întocmite pe calculator de către SC X SRL. Conform datelor înscrise pe acestea, contravaloarea facturilor emise către W ApS Danemarca au fost încasate de la societatea maghiară S... K... E... S... K... F... T.... La datele de identificare ale entității care a efectuat plata sunt înscrise cele ale societății din ..., adică ale celei care a încasat banii (adresa, cod fiscal). Nu au fost puse la dispoziție de către reprezentantul societății datele de identificare ale societății maghiare.

Referitor la aceste livrări, administratorul societății dl. V a explicat faptul că societatea maghiară SC S... K... E... S... K... F... T... este client al societății W ApS Danemarca, și conform înțelegerii cu această societate s-a convenit ca marfa să fie transportată de către furnizorul SC X SRL direct la clientul final din Ungaria care efectua și plățile direct către furnizorul din România.

În urma verificării documentelor de transport aferente acestor facturi, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru un număr de 5 facturi emise în luna aprilie 2013 au fost anexate documente de transport (CMR), pe care la rubrica transportatorului se regăsește amprenta ștampilei SC S... SRL ..., CUI .... Conform informațiilor din documentul de transport, locul încărcării este ..., România, iar locul descărcării este Budapesta, Ungaria. La rubrica 24 din CMR este menționat Budapesta, ... și se regăsește amprenta ștampilei societății S... Kft.

Pentru celelalte facturi, emise în perioada mai - august 2013, către W ApS Danemarca, inițial nu au fost prezentate documente de transport. Ulterior, în urma solicitării de către echipa de inspecție fiscală, societatea a prezentat documente de transport (CMR) conform cărora transportul a fost efectuat de către SC X SRL ..., cu autovehiculul înmatriculat sub nr. AR – ... – .... La fel ca în cazul celorlalte CMR, este precizat locul încărcării ..., România și locul descărcării Budapesta, Ungaria, iar la rubrica 24 se regăsește amprenta ștampilei societății maghiare S... Kft.

În vederea verificării realității acestor livrări, cu adresa nr.../...2015 au fost solicitate informații de la societatea transportatoare SC S... SRL ..., privind efectuarea transporturilor menționate mai sus. Adresa a fost returnată de Poșta română cu mențiunea: „expirat termen de păstrare”.

De asemenea cu adresa nr.../...2015 au fost solicitate informații de la A... G... IPURL, lichidator al SC S... SRL, cu privire la efectuarea de către SC S... SRL a transporturilor intracomunitare descrise mai sus. Nu a fost primit nici un răspuns.

În urma verificării evidenței financiar contabile a SC XSRL nu au fost identificată nicio factură de transport emisă de SC S... SRL, pentru serviciile efectuate. În lunile mai - iunie 2013, nu au fost înregistrate cheltuieli cu combustibilul, iar în luna august 2013, în sumă de ... lei, valori mult prea mici pentru a justifica un consum de combustibil necesar efectuării a cinci deplasări pe ruta ... - Budapesta. De asemenea nu sunt înregistrate în contabilitate cheltuieli cu deplasarea în Ungaria, taxe autostradă, rovinețe Ungaria, etc. Nu au fost prezentate ordine de deplasare ale persoanei care a efectuat transportul.

Autoritățile fiscale din Ungaria au transmis că nu pot confirma efectuarea achiziției intracomunitare în Ungaria și în consecință nu există dovada că X a transportat în alt stat membru bunurile și respectiv că a livrat intracomunitar bunurile facturate către W ApS din Danemarca în valoare totală de ... euro;

- în perioada octombrie 2013 - februarie 2014, SC X SRL a înregistrat un număr de 16 facturi de livrare, în valoare totală de ... lei (echivalent a ... euro), către W ApS Danemarca, cod atribuit de statul membru DK ..., reprezentând livrări de telefoane mobile (... , ..., ..., ..., ...) și .... Aceste facturi au fost înregistrate ca fiind încasate în valută, în numerar. Ca document de încasare, au fost prezentate chitanțe întocmite pe calculator de către SC X SRL. Conform datelor înscrise pe acestea, contravaloarea facturilor emise către W ApS Danemarca au fost încasate de la societatea slovacă R... sro Pe chitanțe, la datele de identificare ale entității care a efectuat plata sunt înscrise cele ale societății din ..., adică ale celei care a încasat banii.

Referitor la aceste livrări, administratorul societății dl. V a explicat faptul că societatea R... sro Slovacia, este client al societății W ApS Danemarca, și conform înțelegerii cu această societate s-a convenit ca marfa să fie transportată de către furnizorul SC X SRL direct la clientul final din Slovacia care efectua și plățile direct către furnizorul din România.

În ceea ce privește documentele de transport, CMR-urile au fost prezentate ulterior, pe parcursul inspecției fiscale, în urma solicitării acestora. Din verificarea informațiilor înscrise pe acestea s-a constatat faptul că locul încărcării este ..., România, iar locul descărcării este Komarno, Slovacia.

Conform informațiilor înscrise pe CMR transportul a fost efectuat de către SC X SRL ..., cu autovehiculul înmatriculat sub nr. AR -...-..., iar la rubrica 24 se află amprenta ștampilei societății R... sro

În urma verificării evidenței financiar contabile s-a constatat faptul că în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2013 au fost înregistrate cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei, iar în lunile ianuarie - februarie 2014 în suma de ... lei, valori mult prea mici pentru a justifica efectuarea celor 16 transporturi pe ruta ...-Komarno. De asemenea nu au fost prezentate ordine de deplasare ale persoanei care a efectuat transportul, nu au fost identificate în aceasta perioadă cheltuieli de deplasare în Slovacia, taxe drum, rovinețe, etc.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că autoritățile slovace nu pot confirma efectuarea plăților de către R... sro și în consecință nu există dovada că X a livrat intracomunitar bunurile facturate către W ApS din Danemarca în valoare totală de ... euro;

- în luna septembrie 2014, SC X SRL a înregistrat facturi de livrare către:
  - W ApS Danemarca, care a comunicat furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile din Danemarca, DK .... Pe CMR-urile atașate tuturor facturilor de livrare este menționată ca firmă transportatoare SC S... T... C... SRL ..., (mijloc de transport AR ... ..., care din verificarea bazei de date ANAF aparține firmei transportatoare), la locul prevăzut pentru livrare este menționat centrul de logistică T... GmbH din Viena, iar la rubrica privind semnătura destinatarului amprenta ștampilei W, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca.

Situația facturilor emise de SC X SRL către W este următoarea:

- factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei, încasată în numerar în valută cu chitanța nr..../...2014;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;

- factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- factură (invoice) nr. .../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;

Total: ... euro, ... lei;

- F... Brno Cehia, care a comunicat furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile din Cehia, CZ .... Pe CMR-urile atașate tuturor facturilor de livrare este menționată ca firmă transportatoare SC S... T... C... SRL ..., (mijloc de transport AR ... ..., care din verificarea bazei de date ANAF aparține firmei transportatoare), la locul prevăzut pentru livrare este menționată localitatea Brno din Cehia, iar la rubrica privind semnătura destinatarului amprenta ștampilei F... Brno Cehia, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Brno de către reprezentantul F... Brno Cehia.

Situația facturilor emise de SC X SRL către F... Brno Cehia este următoarea:

- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei, încasată în numerar, în valută, cu chitanța nr. .../...2014;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei încasată în numerar cu chitanța nr. .../...2014;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;
- factură (invoice) nr..../...2014 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei;

Total: ... euro, ... lei.

Referitor la livrările intracomunitare efectuate în luna septembrie 2014, pe CMR-rile atașate tuturor facturilor de livrare este menționată ca firmă transportatoare SC S... T... C... SRL ..., (mijloc de transport AR ... ..., care din verificarea bazei de date ANAF aparține firmei transportatoare).

Pentru marfa facturată către W, la locul prevăzut pentru livrare este menționat centrul de logistică T... GmbH din Viena, iar la rubrica privind semnătura destinatarului amprenta ștampilei W, fără o semnătură din partea reprezentantului acestei societăți, doar data în care marfa a fost preluată în Viena de către reprezentantul W Danemarca.

Trebuie reținut faptul că, după cum s-a menționat și în raportul de inspecție fiscală, conform datelor înscrise în CMR transportul a fost efectuat cu un autovehicul aparținând SC S... T... C... SRL ..., înmatriculat sub nr. AR ... ..., care a plecat în aceleași zile din ..., atât spre Viena – Austria, cât și spre Brno Cehia.

Mai mult, cu adresa nr. .../...2015, s-au solicitat informații la SC S... T... C... SRL ... legate de realitatea transporturilor efectuate. Prin adresa transmisă de S... T... C... SRL ... nr. .../...2015 înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, administratorul societății S... T... C... SRL ... menționează că în perioada 09.10.2014 – 14.10.2014, societatea a făcut obiectul unui control operativ și inopinat din partea Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ..., în ceea ce privește verificarea raporturilor profesionale întreprinse cu societatea SC X SRL și anexează o copie după procesul verbal încheiat de către inspectorii antifrauda. Din procesul verbal rezultă următoarele :

- Factura de transport cu nr. .../...2014 în valoare totală de ... lei ( ... lei + TVA ...

lei), emisă de S... T... C... SRL ... pentru care plata s-a efectuat prin operațiune bancară de către SC X SRL a fost înregistrată în evidența contabilă, așa cum rezultă din jurnalul TVA de vânzări și fișa contului client ;

- Prin Nota explicativă luată administratorului S... T... C... SRL ..., dl. A... S..., a declarat că:

*„nu a efectuat transporturi pentru societatea X SRL, că a fost abordat de către domnul Ciprian – Daniel Volentir, care în data de ...2014 i-a adus 10 CMR-uri ștampilate la rubrica destinatarului de către operatori intracomunitari, pe care societatea S... T... C... SRL ... a semnat și a aplicat impresiunile ștampilei. A mai declarat că o operațiune similară a fost efectuată și în luna octombrie 2014 și că regretă aceste fapte”.*

- Factura de transport cu nr.../...2014 a fost stornată prin factura nr. .../...2014, iar suma încasată de S... T... C... SRL ... reprezentând contravaloarea facturii nr. .../...2014 a fost restituită SC X SRL ca sumă necuvenită, conform ordinului de plată nr. .../...2014.

De asemenea, trebuie reținute și adresele transmise de autoritățile fiscale din statele membre, prin care:

- autoritățile fiscale din Danemarca, în legătură cu operațiunile intracomunitare legate de SC X SRL din România și W ApS din Danemarca, comunică următoarele: *„Chiar dacă am contactat societatea daneză de mai multe ori, nu am primit încă documentația cerută. Datorită acestui fapt nu ne așteptăm să fim în măsură să vă trimitem răspunsul în termenul limită de 3 luni. De îndată ce primim materialele de la societatea daneză vă vom trimite”.*

- autoritățile fiscale din Ungaria au transmis că nu pot confirma efectuarea achiziției intracomunitare în Ungaria și în consecință nu există dovada că X a transportat în alt stat membru bunurile și respectiv că a livrat intracomunitar bunurile facturate către W ApS din Danemarca în valoare totală de ... euro.

- autoritățile fiscale din Cehia, în legătură cu tranzacțiile legate de SC X SRL din România și F... sro din Cehia, comunică faptul că nu pot confirma efectuarea achiziției intracomunitare în Cehia și în consecință nu există dovada că SC X SRL a livrat intracomunitar bunurile facturate către F... sro în valoare totală de ... euro.

**În drept**, în speță sunt următoarele prevederi legale:

- Art.126 alin.(1) din Codul Fiscal:

*„Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile 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 plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”*

- Art.128 alin.(1) din Codul Fiscal:

*”Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.*

- Art.128 alin.(9) din Codul Fiscal:

*„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.132 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal:

*„Se consideră a fi locul livrării de bunuri: locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. (...); ”*

- Art.150 alin.(1) din Codul fiscal care prevede că:

*”Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii (...).”*

În conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*„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”.*

Prin OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.a), b) și c) sunt prevăzute documentele pentru justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri respectiv:

*„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.”*

Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căroră:

*„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator. ”*

Potrivit acestor prevederi legale, primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

*„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport. ”,*



acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

„a) locul și data întocmirii sale;

b) numele și adresa expeditorului;

c) numele și adresa transportatorului;

d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;

e) numele și adresa destinatarului;

f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;

g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;

h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;

i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);

j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;

k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator. În sprijinul celor de mai sus, pledează și prevederile art. 30 din Decret din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură CMR.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în materie, faptul că societatea nu a depus în susținerea contestației documentele care să atestă transportul mărfurilor din România către alte state membre, respectiv contract de transport, cu factura emisă de transport și CMR-ul aferent.

În ceea ce privește susținerile petentei că documentele de transport puse la dispoziția organelor fiscale (CMR-URI), facturile de vânzare, precum și comenzile, dovedesc faptul că bunurile au fost transportate din România către alt stat membru, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- nu au fost prezentate contracte între cele trei societăți, contracte de transport, etc.;
- din documentele puse la dispoziție nu a putut fi demonstrată efectuarea transportului
- lipsa facturi emise de transportatori de pe CMR-uri,
- inexistența unor cheltuieli cu combustibilul sau cheltuieli de deplasare în perioada în care pe CMR transportatorul este SC X SRL;
- faptul că pe chitanțe sunt înscrise date eronate privind persoana care a efectuat plata bunurilor, acesta fiind o altă persoană decât beneficiarul înscris pe facturile de livrare.

Referitor la susținerea petentei că analiza efectuată de către organele de control nu este una de ansamblu asupra întregii operațiuni și cu luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative privind raporturile dintre petenta și societățile beneficiare ale bunurilor. Or, chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art.65 al.2 C.pr.fisc. statuând că *organul fiscal are*

sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe”, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- analizând temeiurile de drept, dar mai ales motivele de fapt care fundamentează Decizia de impunere, s-a constatat că sunt temeinice și legale, prin raportare la scopul textelor de lege invocate, deoarece societatea nu a prezentat la momentul controlului toate documentele impuse de reglementările legale de natură fiscală (obligațiile legale impuse de Codul fiscal).

- stabilirea caracterului pertinent și concludent al documentelor prezentate de societate în timpul controlului nu poate fi realizat decât printr-o raportare la reglementarea legală a mecanismului de funcționare a TVA în cazul livrărilor intracomunitare din Codul Fiscal, aspect pe care organele de inspecție fiscală l-au respectat întocmai, prin luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative privind raporturile dintre petenta și societăți, prezentate de societate, de autoritățile fiscale din România și de autoritățile fiscale din statele membre.

- prin Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C – 285/09 se menționează că, în cazul în care există motive serioase pentru a presupune că achiziția intracomunitară aferentă livrării în cauza, ar putea fi sustrasă de la plata TVA-ului în statul membru de destinație, în pofida asistenței reciproce și a cooperării administrative dintre autoritățile fiscale ale statelor membre vizate, statul membru de plecare este în principiu obligat să refuze în favoarea furnizorului de bunuri și să îl oblige pe acesta din urmă să plătească taxa a posteriori pentru a evita ca operațiunea în cauza să fie sustrasă oricărei impozitări. Astfel, potrivit principiului fundamental al sistemului comun de TVA, aceasta taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție.

- mai mult, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 Legea Contabilității, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului 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. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) *Contribuabilul 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 bază de probe sau constatări proprii.”*

La dosarul contestației, până la soluționare, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În speță, sunt incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ART. 206 *Forma și conținutul contestației*

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

... c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;* “

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] 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".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL din România nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu se poate dovedi faptul că:

- bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au fost transportate în statele membre (Danemarca și Cehia);

- nu se poate dovedi realitatea acestor tranzacții, astfel încât nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții pentru justificarea scutirii de TVA, societatea este obligată la plata TVA pentru facturile de livrare emise către cei parteneri intracomunitari.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că societatea, pentru:

- operațiunile de livrare către W ApS Danemarca, efectuate în perioada aprilie 2013 - februarie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%);

- operațiunile de livrare către W ApS Danemarca și F... sro Cehia din luna septembrie 2014, în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei) nu îndeplinește condițiile de scutire a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%), și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

**În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată,** pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

**În concluzie,** având în vedere cele reținute la pct.**III.1.** și **III.2.** se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*,

se va respinge, ca neîntemeiată, contestația împotriva Decizia de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**III.3. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petiționara nu

prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

**În fapt**, pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, aferent căreia s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei .

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii fiscale pentru perioada 25.05.2013 – 24.08.2015 în valoare totală de ... lei, din care majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Petenta solicită în măsura în care argumentele sale vor fi considerate întemeiate să fie exonerată și de plata obligațiilor fiscale accesorii, cât timp titlul având drept obiect creanța fiscală principală a fost desființat.

Având în vedere faptul că la pct.**III.1.** și **III.2.** s-a respins, ca neîntemeiată, contestația pentru suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, solicitarea petentei de a fi exonerată și de plata obligațiilor fiscale accesorii, cât timp titlul având drept obiect creanța fiscală principală va fi desființat, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, referitor la acest capăt de cerere, trebuie precizat faptul că, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, dată de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația “,*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL din România nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația este cea 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 contestației.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestației, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca nemotivată, pentru acest capăt de cerere în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate la pct.**III.1**, **III.2** și **III.3**, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... /...2016 se

## **D E C I D E :**

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Decizia de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:  
... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;  
... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL ...;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...