



MINISTERUL FINANTELOR  
Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice xx  
Serviciul Soluționare Contestatăii

DECIZIA nr. xx  
privind soluționarea contestației formulată de  
xx  
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.xx

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx prin adresa nr.xx din xx, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx sub nr.xx, asupra contestației formulată de xx, societate nerezidentă cu sediul în xx, xx, xx, înregistrată în scopuri de TVA în România - cod ROxx, domiciliu fiscal în mun. xx, xx până la data de xx și având, începând cu data de xx, sediu fix în mun. xx, bld. Nicolae Balcescu, nr.48 și 64, bl. CORP C8, jud. xx, cu unitate fiscală de arondare - Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx, din data de 18.06.2020.

xx contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, pentru suma de xx lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar respinsă la rambursare.

Contestația împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, a fost formulată în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de xx - data primirii de către societatea contestatară a actului administrativ fiscal menționat mai sus, astfel cum rezultă din confirmarea de primire sub semnătură - fiind depusă la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr. xx la data de xx.

Cu adresa nr.xx, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a transmis dosarul contestației către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx fiind înregistrat sub nr.xx, iar, având în vedere prevederile art.35 și art.272 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.4 alin.(1) din OPANAF nr.3775/2015 pentru aprobarea unor competente speciale ale organului fiscal central, D.G.R.F.P. xx a transmis dosarul contestației formulate de xx, cu adresa nr.xx/xx, spre competență soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx, fiind înregistrat sub nr.xx.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.35, art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de xx, având sediul fix în municipiul xx, județul xx.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatară a solicitat

susținerea orală a contestației formulată, procedură care a avut loc în data de xx, fiind întocmită în acest sens "Minuta", aflată la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx,xx susține următoarele:

#### Aspecte de ordin procedural

- contestatoarea invocă încălcarea dreptului la apărare al societății prin neanalizarea punctului de vedere formulat de aceasta în cadrul capitolului corespunzător din RIF;

- sub acest aspect, petenta apreciază că solicitarea unui punct de vedere nu a fost concepută de legiuitor ca o operațiune pur formală, a cărei îndeplinire să nu poată avea nicio finalitate practică, ci a fost instituită cu scopul de a da posibilitatea autorității care a întocmit proiectul de proces verbal ca, după primirea punctului de vedere al structurii controlate să-și reconsidere poziția asupra celor constatate, să constate eventual că nu s-a comis nicio neregulă și să renunțe la emiterea procesului verbal final, evitându-se astfel inițierea unor proceduri administrative și judiciare de contestare a actului.

- în susținere se menționează că nu se poate considera că societatea a beneficiat în mod efectiv de posibilitatea de a-și exercita dreptul la apărare, având în vedere că punctul de vedere formulat nu a fost analizat și inclus în capitolul corespunzător din raportul de inspecție fiscală;

- prin omisiunea de a analiza sub orice aspect susținerile societății, aceasta consideră că organul de inspecție i-a încălcat dreptul la o apărare justă și efectivă, lipsind practic de efecte drepturile prevăzute de Codul de procedură fiscală în favoarea contribuabilului;

- procedând astfel, se apreciază că organul de control demonstrează nu doar că nu a luat în considerare punctul de vedere al societății, dar și că nici măcar nu a intenționat vreodată să ia în calcul argumentele acesteia, raportându-se la procedura ascultării contribuabilului ca la o procedură dispensabilă, cu încălcarea gravă a regulilor care guvernează procedura inspecției fiscale;

- ținând cont că organele de inspecție fiscală nu s-au aplecat nici măcar într-o măsură minimală asupra punctului de vedere al societății, nu au efectuat o analiză a argumentelor invocate de aceasta și nu au arătat de ce aceste argumente ar fi fost neîntemeiate, petenta consideră că dreptul la apărare, materializat prin dreptul de a fi ascultat conform art.9 din Codul de Procedură Fiscală, a suferit o gravă încălcare ce nu poate fi corectată decât prin constatarea nulității actelor administrative emise în condiții de nelegalitate.

#### Aspecte de drept substanțial

- societatea petentă își bazează argumentele și rationamentul atât pe legislația națională de TVA, respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu xx și H.G.nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu xx, cât și pe Directivele Europene care reglementează sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată;

- petenta atrage atenția asupra următoarelor principii în materie de TVA, consacrate în jurisprudența CJUE, relevante în contextul prezentei contestații: principiul neutralității, principiul certitudinii impunerii, principiul proportionalității;

- în "Minuta" întocmită în data de xx, cu ocazia desfășurării susținerii orale solicitate în baza art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petentaxx precizează sumele contestate astfel :

**" Sumele contestate de Societate în cuprinsul contestației - sumar:**

**Total TVA impusă suplimentar de OIF prin Decizia de impunere și RIF: xx lei**

**Total TVA contestată de Societate prin contestație: xx lei, din care:**

**A. Cu privire la TVA deductibilă - xx lei, din care:**

- În legătură cu facturile emise de xx SRL: xx lei
- În legătură cu facturile emise de xx România: xx lei
- În legătură cu facturile emise de xx SRL și autofacturile emise de Societate în numele și pe seama xx SRL: xx lei

**B. Cu privire la TVA colectată - xx lei, din care:**

- În legătură cu livrările intracomunitare de bunuri: xx lei
- În legătură cu exporturile de bunuri: xx lei
- În legătură cu facturile de livrări intracomunitare emise cu semnul minus (stornări): xx lei”

- cu privire la TVA deductibilă, contestatoarea apreciază că respingerea dreptului de deducere a TVA în legătură cu facturile emise de furnizorii xx SRL, xx, xx SRL și cu autofacturile emise în numele și pe seama furnizorului xx SRL s-a realizat pe baza unor constatări și concluzii incorecte ale organelor de inspecție fiscală;

- societatea consideră că îndeplinește condițiile de substanță prevăzute de legislația TVA pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată iar autoritatea fiscală, detinând informațiile necesare pentru a stabili dacă au fost îndeplinite sau nu condițiile de fond care determină deductibilitatea TVA, nu au contestat îndeplinirea acestora în cazul acestor achiziții locale de bunuri;

- în acest sens se precizează că CJUE recunoaște în mod expres și fără niciun dubiu sau posibilitate de interpretare contrară faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat pentru simplul motiv că o factură nu conține toate elementele de formă, în cazul în care organele fiscale dispun de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond, afirmându-se că pentru astfel de situații autoritățile fiscale au dreptul să prevadă în legislația națională amenzi/sanțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea faptei, nicidecum să refuze dreptul de deducere a TVA întrucât o astfel de sancțiune ar fi disproporționată cu gravitatea încălcării (a unor cerințe pur formale) neputând fi acceptată într-un sistem de TVA guvernat de Directiva de TVA și de principiile europene;

- în ceea ce privește autofacturile emise de societate în numele și pe seama furnizorului xx SRL se menționează că între acest furnizor și societatea petentă exista un acord de facturare în numele și pe seama furnizorului iar inițial, acest contract a fost încheiat între xx și xx SRL dar, ca urmare a faptului că la xx a preluat activitatea de producție de componente auto desfășurată de xx printr-un transfer de active, xx a devenit parte la acest contract de facturare, în numele și pe seama furnizorului;

- totodată, societatea contestatoare precizează că, autofacturile emise în numele și pe seama furnizorului ce au inclusă mențiunea suplimentară „credit-note” nu se referă la facturi de stornare - pentru care se impune ajustarea bazei de impozitare - acestea fiind de fapt, legate de livrări efective de bunuri pentru care societatea și-a îndeplinit obligațiile ce incumbă în baza acordului de facturare în numele și pe seama furnizorului;

- contestatoarea menționează depunerea în susținerea contestației de documente ce atestă faptul că autofacturile înregistrate în jurnalele întocmite de societate cu semnul plus, sunt aferente unor livrări de bunuri efectuate de furnizor și nu unor situații ce determină ajustarea bazei de impozitare (autofacturi emise de societate precum și avizele de însoțire a mărfii ce atestă faptul că bunurile sunt vândute către societate și transportate la fabricile xx SRL în vederea procesării în baza contractului încheiat cu aceasta din urmă, precum și CMR-urile aferente), elementul de legătură dintre autofacturile emise și documentele de transport - avizele de însoțire a mărfii - fiind numărul avizului de însoțire care se regăsește atât pe autofacturile emise, cât și pe CMR-uri, respectiv avize de însoțire a mărfii.

- se atrage atenția asupra inconsecvenței în abordarea de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește autofacturile emise de societate în legătură cu achizițiile locale de bunuri efectuate de la furnizorul xx SRL, respectiv, în baza aceluiași documente - autofacturi ce includ mențiunea „credit-note” - acestea au diminuat TVA deductibilă aplicând două raționamente: pentru o parte din aceste documente au „procedat

la înregistrarea acestora cu semnul minus în situația TVA deductibilă" (pagina x din RIF) iar pentru restul autofacturilor au respins dreptul de deducere a TVA argumentând ca acestea nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal. Astfel, petenta arată că, în motivarea concluziei privind tranzacțiile cu xx SRL, organele de inspectie fiscală au invocat aceeași baza legală, deși au utilizat un raționament diferit în stabilirea obligațiilor de TVA suplimentare. În plus, se precizează că, așa cum se poate observa în autofacturile atașate în Anexa x la contestație, aceste documente menționează codul de TVA valid al Societății.

- astfel, considerând că deține documente ce demonstrează fără echivoc faptul că autofacturile sunt emise în legătură cu livrări de bunuri vândute de xx SRL și transportate către xx la fabricile xx - pentru a fi procesate în baza contractului de procesare încheiat între aceasta și xx - iar autofacturile atașate la prezenta contestație menționează codul de TVA valid al societății, petenta consideră că rezulta fără dubiu faptul că are drept de deducere a TVA în legătură cu autofacturile emise în numele și pe seama furnizorului și totodată faptul că abordarea organelor de inspectie fiscală este eronată în ceea ce privește ajustarea TVA dedusă din cauza unui aspect strict ce ține de forma documentului, și anume mențiunea „credit note”;

- în ceea ce privește impunerea TVA colectată suplimentar cu privire la livrările intracomunitare de bunuri efectuate, contestația menționează de asemenea consecvența cu care organele de inspectie fiscală au ales să accepte anumite documente în detrimentul altora, făcând o analiză superficială a documentelor și informațiilor furnizate spre verificare de către societate;

- astfel se precizează că pentru o parte din livrările intracomunitare detaliate în Anexa nr. x la RIF, au fost puse la dispoziția organelor de control documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA aplicate și cu toate acestea, pentru anumite tranzacții s-a considerat documentația prezentată de către societate ca fiind insuficientă pentru justificarea scutirii de TVA, impunând condiții suplimentare de formă, în condițiile în care legiuitorul nu impune o formă specifică a documentului care să ateste transportul bunurilor din România pe teritoriul unui alt stat membru UE;

- în ”Minuta” întocmită în data de xx se reține că, petentaxx, cu ocazia desfășurării sustinerii orale solicitate în baza art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, sintetizează argumentele din contestația formulată precizând că în cuprinsul contestației, societatea a explicat și a atasat documente privind reconcilierea cantitatilor de bunuri incluse în CMR-uri și în avizele de însoțire cu cele menționate pe facturile de vânzare, ce au fost emise conform legislației de TVA în vigoare.

- s-a detaliat și motivul pentru care există anumite diferențe cantitative - spre exemplu: au existat cazuri în care societatea a facturat și bunuri pentru care transportul a început în luna anterioară, dar s-a încheiat fie în luna precedentă (în care a început transportul), fie în luna curentă;

- deși la prima vedere nu există o corelație simplă - spre exemplu: fiecărei facturi să îi fie alocat un CMR - petenta afirmă a prezentat OIF o reconciliere a cantitatilor de bunuri livrate intracomunitar (pentru luna xx s-au atasat cele xx de facturi emise, bunurile aferente fiind livrate către xx cu xx transporturi diferite, fiind întocmite xx delivery notes și astfel s-a arătat și că diferențele dintre cantitățile transportate și cele livrate există datorită faptului că în luna xx societatea a facturat și bunuri care au fost transportate în cursul lunii precedente);

- în legătura cu ceilalți beneficiari, se menționează că pe durata inspectiei fiscale, au fost puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală confirmări semnate de beneficiarii livrărilor intracomunitare de bunuri, ce atestă primirea bunurilor ce au fost livrate în baza facturilor detaliate în respectivele confirmări iar acestea nu au ridicat în niciun moment problema realității tranzacțiilor economice efectuate de societate și nici nu au pus la îndoială faptul că s-au efectuat livrări intracomunitare de bunuri din România către alte State Membre ci au stabilit obligații suplimentare de TVA în sarcina petentei tot în baza unor condiții formale (ce vizează forma documentelor de transport), deși acest aspect contravine

principiului prevalenței substanței economice asupra condițiilor de forma.

- în legătură cu cele câteva exporturi de bunuri efectuate de societate pentru care aceasta nu a prezentat facturi și documente vamale de export s-a impus TVA colectată suplimentar, deși autoritățile vamale au confirmat faptul că bunurile respective au fost efectiv exportate în afara Uniunii Europene, aspect admis și de organele de inspecție fiscală în cuprinsul RIF, în acest sens petentele argumentând că scutirea de TVA se acordă dacă este îndeplinită condiția de fond a exportului, și anume ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii iar situația specifică în cauză, aceasta condiție a fost îndeplinită, așa cum o arată chiar confirmările primite de la autoritățile vamale, fiind prin urmare, relevant să se constate îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii Europene, chiar dacă anumite obligații pur formale nu au fost îndeplinite;

- în plus, se precizează de către contestatoarele că negarea dreptului de aplicare a scutirii de TVA la export ar încălca grav principiul proporționalității și al prevalenței substanței asupra formei, iar potrivit jurisprudenței constante a CJUE, nu se poate deroga de la principiul neutralității, exceptând cazurile de fraudă - în speță nepunându-se problema în niciun moment de o situație de fraudă la nivelul societății petente;

- referitor la facturile de livrări intracomunitare emise cu semnul minus (stornari) xx argumentează că a livrat bunuri către clienții săi, bunuri ce au fost transportate în alte state membre, efectuând livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA - fapt necontestat de către organele de inspecție fiscală - iar ulterior, clienții au refuzat să accepte o parte dintre aceste bunuri întrucât nu îndeplineau cerințele de calitate agreeate inițial. Deși afirmă că legislația de TVA permite ajustarea bazei de impozitare în cazul refuzurilor privind calitatea bunurilor livrate fără a se solicita documente justificative în acest sens, petenta precizează că detine dovezi ale faptului că bunurile au fost returnate societății, dovezi care au fost prezentate ca anexe la contestație;

- se precizează că în cazul refuzurilor privind calitatea bunurilor are loc următorul proces:

· clienții informează Societatea că au identificat anumite probleme calitative la bunurile livrate și transmit evidente în legătură cu aceste probleme, cum ar fi poze ale huselor;

· bunurile defecte se întorc în România din Statele Membre în care au fost transportate inițial;

· bunurile respective se scanează individual și se întocmesc automat așa-numitul “*shipper negativ*”, document în baza căruia se emite automat factura de storno.

- ca atare, petenta se consideră pe deplin îndreptățită să aplice prevederile art.287, lit.b) din Codul fiscal și să ajusteze în mod corespunzător baza de impozitare aferentă livrărilor efectuate, de vreme ce clientul a refuzat parțial bunurile;

- mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală nici nu au invocat vreo prevedere legală relevantă în baza căreia să impună TVA colectată suplimentar pentru astfel de situații și în plus, legislația de TVA nu include astfel de prevederi, în baza cărora societatea să fie obligată la colectarea TVA suplimentară pentru situații ce au implicat ajustarea bazei de impozitare pentru livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA.

- față de toate cele prezentate, în calitate de petentă contestă stabilirea suplimentară de TVA în sumă de xx lei și solicită admiterea contestației formulate anexând în probațiune următoarele înscrisuri :

*Anexa 1 - Decizia de impunere nr.xx și Raportul de inspecție fiscală nr. xx;*

*Anexa 2 - decontul cu suma negativă de TVA și opțiune de rambursare aferent lunii xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală cu numărul xx;*

*Anexa 3 - Punctul de vedere prin care a menționat că nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală ("OIF") din cuprinsul Proiectului de RIF;*

*Anexa 4 - situație facturile emise de xx S.R.L.;*

*Anexa 5 - situație facturi emise xx;*

*Anexa 6 - Situație facturi și autofacturi aferente achizițiilor de bunuri efectuate de la furnizorul xx SRL, precum și documentație suport Anexa 7 - Circulara emisă de autoritățile din xx;*

*Anexa 8 - factura nr.xx emisă către xx și CMR*

Anexa 9-55 - facturi emise către xx s.r.o.;

Anexa 10 - Situatii centralizatoare privind livrările de bunuri si transportul acestora in

xx

Anexa 11 - Confirmări semnate de beneficiarii livrărilor intracomunitare de bunuri

Anexa 12 - Documentul de lucru nr.xxal xx insotit de traducerea sa in limba romana

Anexa 13 - Documentație suport aferenta facturilor de stornare;

Anexa 14 - Documentație suport privind facturile de stornare nr.xx si xx.

**II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti - Inspectie Fiscala, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr.xx în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, constatându-se următoarele:**

- în conformitate cu art.117 si art.169 alin.(9) din Legea nr.207/2015, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările si completările ulterioare si în conformitate cu O.U.G. nr.84/2016 pentru modificarea si completarea unor acte normative din domeniul financiar - fiscal, organele de inspectie fiscala au verificat perioada xx, perioada când operațiunile înregistrate de către contribuabilul nerezident au generat soldul sumei negative a taxei în decontul de TVA cu optiune de rambursare nr.xx, aferent lunii xx;

Referitor la TVA deductibilă:

- în urma verificării jurnalelor dc cumpărări comparativ cu facturile de achiziție prezentate s-a constatat caxx a dedus în mod eronat TVA de pe autofacturi de stornare emise în numele furnizorului xx S.R.L., înregistrarea corectă a acestora ducând la diminuarea TVA dedusă;

- deoarece contribuabilul nerezident nu a înregistrat corect facturile de stornare si si-a exercitat dreptul de deducere, situatie detaliată în Anexa nr.x la Raportul de Inspectie Fiscala, echipa de inspectie a tinut cont la stabilirea TVA deductibilă de autofacturile de stornare emise în numele furnizorului xx S.R.L. si a diminuat TVA deductibilă în conformitate cu art.297, alin.(1), art.299, alin.(1), lit.a) din Legea nr.227/2015 coroborat cu art.319, alin. (20), lit.f) si cu art.321 din Legea nr.227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare;

- în urma verificării s-a constatat că în jurnalele de cumpărări, contribuabilulxx a înregistrat fără să detină facturi sau fără să detină documente întocmite conform legislației în vigoare TVA deductibilă aferentă unor achiziții de la furnizorii xx S.R.L. (fosta Trevertex S.R.L.), xx S.R.L. si xx, detaliate în Anexele nr.xx la Raportul de Inspectie Fiscala.

- deoarece contribuabilul nerezident nu a prezentat pe timpul inspectiei fiscale facturile de la furnizorii sus menționați in baza carora si-a exercitat dreptul de deducere, iar furnizorii nu le-au confirmat, urmare a verificărilor încrucisate efectuate, echipa de inspectie a diminuat TVA deductibila, în conformitate cu art.299, alin.(1), lit.a) din Legea nr. 227/2015 coroborat cu art.319, alin.(20), lit.f) si cu art.321 din Legea nr.227/2015, privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Referitor la TVA colectata:

- din documentele puse la dispoziție de contribuabilul nerezident corelate cu răspunsul primit de la Direcția Tehnologia Informației, Comunicații si Statistica Vamala, organele de inspectie fiscala au constatat caxx NU a inregistrat si NU a declarat valoarea exporturilor înscrise in Anexa nr.xx la Raportul de Inspectie Fiscala, confirmate de către Direcția Tehnologia Informației, Comunicații si Statistică Vamală pentru care NU a prezentat în timpul inspectiei fiscale facturile de vânzare, documentele vamale de export precum si documentele de transport aferente acestora;

- pentru aceste livrări de bunuri, pentru care contribuabilul nerezident nu a prezentat documente conform legislației fiscale în vigoare, respectiv factură, DVE si document de transport, detaliate in Anexa nr.x la Raportul de Inspectie Fiscala, nu se justifica scutirea de taxă, conform prevederilor art.2 din O.M.F.P. nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de

aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.294 alin. (1) lit.a)-i), art.294, alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal si astfel, a fost majorata baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si s-a stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de xx lei, calculata conform prevederilor art.291, alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare;

- pentru livrările de bunuri către clienți situați în Uniunea Europeană, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente de transport, facturi detaliate în Anexa nr.x la Raportul de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au determinat că nu se justifica scutirea de taxă, conform prevederilor art.10, alin.(1), lit.a)-c) din O.M.F.P. nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.294, alin.(1), lit.a)-i), art.294, alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal si astfel, a fost majorata baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata;

- în jurnalele pentru vanzari aferente perioadei xx - xx au fost înregistrate facturi de vânzare în Uniunea Europeană cu semnul minus (stornări). Au fost solicitate explicații scrise cu privire la aceste stornări, respectiv care a fost motivul care a condus la stornarea acestor facturi si ce s-a întâmplat cu marfa înscrisă în aceste facturi.

- din documentele puse la dispoziția echipei de control, rezultă că aceste facturi reprezintă facturi pentru bunuri care au fost returnate, dar pentru care contribuabilul nerezident nu a prezentat documente privind returul, documente justificative din care să rezulte ce s-a întâmplat cu bunurile, dacă au fost returnate, unde au fost transportate/depozitate, dacă au fost livrate altor clienți (nu au fost prezentate facturi emise sau documente de transport), dacă au fost distruse (nu au fost prezentate documente doveditoare în acest sens).

- urmare a inspecției fiscale, pentru stornările de livrări în Uniunea Europeană pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind returul acestora, a fost majorată baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugată si s-a stabilit o diferență de taxă pe valoare adaugată colectată în sumă de xx lei, calculată conform prevederilor art.291, alin.(1) lit.a) si b) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de petentă și de organele fiscale, se rețin următoarele:**

Inspecția fiscală s-a desfășurat la xx, societate nerezidentă cu sediul în xx, xx, xx, înregistrată în scopuri de TVA în România - cod ROxx, domiciliu fiscal până la data de xx în mun. xx, xx si având, începând cu data de xx, înregistrat sediu fix în mun.xx,xx jud.xx, cu unitate fiscală de arondare - Adminstratia Judeteană a Finanțelor Publice xx, din data de x .

In perioada x,xx, înregistrată în scopuri de TVA în Romania sub codul RO xx, a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale, pentru perioada x, urmare a decontului cu suma negativă si opțiune de rambursare nr.xx, aferent lunii xx, suma solicitată fiind de xx lei din care s-a aprobat la rambursare suma de xx lei și s-a stabilit TVA suplimentar, respins la rambursare, în sumă de xx lei.

Incidente speței sunt prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.276 Soluționarea contestației

**(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]”**

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„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 [...]”.

În acest sens, referitor la contestarea Raportului de Inspecție Fiscală întocmit în cauză de organele de inspecție fiscală ca urmare a desfășurării inspecției fiscale la societatea petentă, se reține că Raportul de inspecție fiscală nr.xx - menționat în contestație, reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, nu produce direct, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și prin urmare nu stabilește direct niciun raport obligațional întrexx și bugetul general consolidat al statului și de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.xx emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți.

Prin urmare, tinând cont de prevederile legale în vigoare, în solutionarea cauzei trebuie reținut că, prin contestația formulată, petentaxx **contestă parțial TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.xx**, în ”Minuta” întocmită în data de xx cu ocazia desfășurării susținerii orale solicitate în baza art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea precizând sumele contestate astfel :

**” Sumele contestate de Societate în cuprinsul contestației - sumar:**

**Total TVA impusă suplimentar de OIF prin Decizia de impunere și RIF: xx lei**

**Total TVA contestată de Societate prin contestație: xx lei, din care:**

**A. Cu privire la TVA deductibilă - xxlei, din care:**

- În legătură cu facturile emise de xx SRL: xx lei
- În legătură cu facturile emise de xx: xx lei
- În legătură cu facturile emise de xx SRL și autofacturile emise de Societate în numele și pe seama xx SRL: xx lei

**B. Cu privire la TVA colectată - xx lei, din care:**

- În legătură cu livrările intracomunitare de bunuri: xx lei
- În legătură cu exporturile de bunuri: xx lei

**În legătură cu facturile de livrări intracomunitare emise cu semnul minus (stornări): xx lei”**

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, solutionarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

### **Aspecte de procedură:**

A) Referitor la critica de nelegalitate a deciziei de impunere contestată, adusă de petentă prin afirmarea faptului că actele contestate au fost emise „cu încălcarea dreptului de apărare” al acesteia prin neanalizarea, în capitolul corespunzător din RIF, a punctului de vedere formulat de societate, - se rețin următoarele:

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că petenteixx i-a fost asigurată posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere - așa cum a fost menționat în ”Înștiințarea pentru discuția finală” - respectiv dreptul de a-si exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatările inspecției și consecințele lor fiscale, au fost prezentate contribuabilului - respectiv împuternicitului acestuia - prin mijloace de comunicare la distanță, iarxx-RO xx a depus punctul de vedere cu privire la acestea, înregistrat la registratura A.F.C.N. sub nr.xx.



Prin depunerea punctului de vedere de către societate asupra constatărilor menționate în proiectul de RIF, se confirmă respectarea dreptului contribuabilului de a-si exprima punctul de vedere. De altfel, în urma punctului de vedere, după ce s-a procedat la o analiză efectivă a explicațiilor și documentelor anexate la acesta, organele de inspecție și-au reconsiderat o parte din constatările din proiectul de RIF.

În acest sens trebuie reținut că, în cadrul raportului de inspecție fiscală în cauză, s-a detaliat pentru fiecare tip de operațiune modul de analizare a punctului de vedere formulat de contribuabil - după cum este detaliat la paginile xx din R.I.F. nr. xx.

Rezultă astfel că, punctul de vedere formulat de petentă a fost analizat de către organele de control în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, deoarece, urmare a discuției finale, contribuabilul a prezentat documente suplimentare - CMR, facturi, DVE, contracte - documente neprezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale dar de care organele de inspecție fiscală au înțeles să țină cont în verificarea efectuată.

Având în vedere prezentarea documentelor suplimentare cu ocazia depunerii punctului de vedere de către contribuabil, a fost necesară analiza și recalcularea TVA, cu influență asupra constatărilor inițiale menționate în proiectul de RIF, organele de inspecție fiscală analizând explicațiile și documentele anexate la punctul de vedere și reconsiderându-și poziția asupra celor constatate în proiectul de raport de inspecție fiscală, respectiv - așa cum rezultă din analiza documentelor din dosarul cauzei - TVA stabilită suplimentar în proiectul de RIF a fost de xx lei iar TVA stabilită suplimentar conform R.I.F. nr.xx este de xx lei, ***suma fiind diminuată după analizarea efectivă a explicațiilor din punctul de vedere și a documentelor justificative anexate de contribuabil la punctul de vedere, așa cum este detaliat la paginile xx din RIF.***

Prin urmare, trebuie reținut că petentei nu i-a fost ***îngrădit dreptul fundamental la apărare*** în condițiile în care și-a prezentat un amplu punct de vedere asupra rezultatelor inspecției fiscale - prin care societatea a combătut constatările organelor de inspecție fiscală - organele de inspecție fiscală analizându-le și modificându-și constatările ca urmare a acestora, de unde reiese că societatea a putut să-și exercite dreptul la o apărare efectivă chiar în etapa procedurii *"discuția finală cu contribuabilul"* și totodată, acesteia i s-a acordat și posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale - astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de societatea contestatoare.

B) În ceea ce privește susținerea de către petentă a nulității Deciziei de impunere nr.xx, deoarece ar fi suferit o gravă încălcare a regulilor ce guvernează procedura inspecției fiscale, ***încălcarea ce nu poate fi corectată decât prin constatarea nulității actului administrativ fiscal atacat***, trebuie avut în vedere că, în condițiile art.49 și următoarele din Codul de procedură fiscală, sunt prevăzute expres cauzele de nulitate ale actului administrativ fiscal, în spetă Decizia de impunere nr. xx.

Astfel, la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede clar:

***„Art.49 - Nulitatea actului administrativ fiscal***

***(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:***

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;***
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/ platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;***

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de solutionare a contestatiei, la cerere sau din oficiu. În situatia în care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încalcate alte prevederi legale decât cele prevazute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art.50 sunt aplicabile în mod corespunzator.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, **nulitatea actului administrativ fiscal este determinata doar** de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevazute de lege referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal cu exceptia prevazuta la art.46 alin.(6) din același act normativ, precum si dacă actul este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta sau este afectat de o gravă si evidentă eroare - prin aceasta din urma înțelegându-se situatia când, cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa .

Astfel, argumentele ridicate de contestatara privind nulitatea Deciziei de impunere nr.xx si implicit a Raportului de inspectie fiscala nr.xx nu pot fi retinute ca întemeiate întrucât nulitatea constituie sanctiunea care loveste orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozitiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în spetă, actul administrativ fiscal contestat contine elementele a caror lipsă ar fi determinat nulitatea sa - acestea fiind prevăzute în mod explicit si limitativ la art.49 din Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, citat mai sus.

De asemenea, se constată că nu sunt întrunite conditiile de gravă si evidentă eroare care să conducă la concluzia că vicierea care ar fi stat la baza emiterii actului este atât de mare încât, dacă ar fi înlăturată anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia.

Prin urmare legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente care conduc la sanctiunea de nulitate (absolută) a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Codul de procedura fiscală - vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulitatii putând fi efectuată chiar si din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Mai mult de atât, si potrivit doctrinei, trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea dispozitiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le contină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămari, precum si ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului.

Totodată, având în vedere sustinerile contestatoarei, trebuie reținut că pentru a fi lovit de nulitate (relativă) potrivit prevederilor art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art.3 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerintei legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin anularea acestuia astfel încât se desprinde concluzia că sanctiunea nulității intervine ca o ultima ratiune, numai în măsura

îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate iar în spetă, o atare vătămare nu a fost provocată petentei.

Având în vedere cele de mai sus, în raport de conținutul și forma Raportului de inspectie fiscală și a Deciziei de impunere contestate, se reține că deficiențele de ordin procedural invocate de petentă nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr.xx și a Raportului de inspectie fiscală nr.xx, așa cum solicită societatea.

În concluzie, în soluționarea cauzei nu pot fi reținute ca favorabile argumentele contestatarii de natură procedurală, referitoare la încălcarea dreptului la apărare al societății care ar conduce implicit și la nulitatea Deciziei de impunere nr.xx, întrucât actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare doar atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa, ceea ce nu este cazul în speta analizată .

### Aspecte de fond:

**Total TVA contestată de societatea petentă prin contestația formulată: xx lei.**

**1) Societatea a contestat neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de xx lei, în legătură cu achizițiile de bunuri efectuate de la furnizorii xx SRL, xx și xx SRL, din care:**

- în legătură cu facturile emise de xx SRL: xx lei;
- în legătură cu facturile emise de xx: xx lei;
- în legătură cu facturile emise de xx SRL și autofacturile emise de Societate în numele și pe seama xx SRL: xx lei.

**a) În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de furnizorii xx S.R.L. (xx lei) și xx (xx lei), în analiza cauzei funcție de susținerile părților, documentele aflate în dosarul contestației precum și prevederile legale în vigoare aplicabile, se reține că petenta contestă aceste sume deoarece consideră că lipsa codului de înregistrare al contribuabilului nerezident de pe facturile în cauză constituie o condiție de formă nerelevantă în acordarea dreptului de deducere al TVA iar, conform principiilor de TVA și a jurisprudenței relevante a Curții de Justiție a Uniunii Europene ("CJUE"), pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, avându-se în vedere prevalența condițiilor de fond asupra celor de formă.**

Organele de inspectie fiscală precizează expres că pentru furnizorul xx S.R.L., fosta xx S.R.L. - RO xx,xx - RO xx a înregistrat TVA deductibilă în sumă de xx lei, aferentă unor facturi care nu au înscris codul de înregistrare al contribuabilului nerezident (Anexa nr.xx la RIF) și pentru furnizorul xx - RO xx,xx - RO xx a înregistrat TVA deductibilă în sumă de xx lei, aferentă unei facturi care nu are înscris codul de înregistrare al contribuabilului nerezident (Anexa nr.xx la RIF), iar în susținere contribuabilul nerezident verificat nu a prezentat facturile fiscale corectate în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere.

În drept, conform prevederilor art.299 alin.(1), art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"art.299 - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 ; [...]"*

iar la pct.69 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.299 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2004, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul reglementa justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

*Notă:"Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679"*

**“69.(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.299, alin.(1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.319, alin.(20) din Codul fiscal [...]”.**

Din aceste prevederi se reține că, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.319 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

**[...] Art.319. - [...] (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art.316, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.316 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art.266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei ;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea ”autofaktură”[...].”

Prin urmare, conform legislației în vigoare aplicabilă în cauză, rezultă că acordarea dreptului de deducere a TVA se face având în vedere factura de achiziție ca document justificativ principal pentru dovedirea provenienței bunurilor și serviciilor, factură care trebuie să conțină ”cel puțin informațiile prevăzute la art.319, alin.(20) din Codul fiscal” ce au fost reținute mai sus .

Totodata, învederam și faptul că, în cadrul procedurii de soluționare a contestației se are în vedere și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, întrucât România este obligată, printre altele, să respecte reglementările fiscale comunitare ca urmare a aderării la spațiul comunitar.

Conform jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la TVA, așa cum rezultă și din paragraful 41 al hotărârii emise în cauza xx privind pe S.C. “xxx” S.R.L., principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei aferentă

intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către o persoană impozabilă:

*“(41) Potrivit unei jurisprudente constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din xx, xx, xx, xx, punctul xx și jurisprudenta citată, precum și Hotărârea din xx, xx, xx, xx, punctul xx).”*

Totusi, chiar dacă la paragraful xx din hotărârea emisă în cauza mai sus menționată se precizează faptul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise, următorul paragrafe, xx punctează faptul că situația poate fi diferită atunci când efectul încălcării cerințelor de formă sunt de natură să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite:

*“(42) Situația poate fi însă diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din xx, xx, xx, xx, punctul xx, precum și Hotărârea din xx, Astone, C-xx, xx, punctul xx). [...]*

Ori, în cazul de față organele de inspecție fiscală constată că lipsa de pe facturile analizate a codului de identificare fiscală al beneficiarului împiedică nemijlocit posibilitatea identificării cu certitudine a acestuia în tranzacțiile respective, conducând astfel la concluzia că, încălcarea cerințelor de formă sunt în această situație de natură să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite .

Având în vedere susținerile părților trebuie reținut faptul căxx - RO xx nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, documentele justificative necesare acordării dreptului de deducere conform cerințelor legislației în vigoare în perioada verificată, contribuabilul neprezentând nici în susținerea contestației facturile fiscale corectate în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere (pentru furnizorul xx - RO xx cât și pentru furnizorul xx S.R.L., fosta xx S.R.L. - RO xx, petentaxx - RO xx nu a anexat niciun document în susținerea cauzei).

Astfel, din analiza efectuată, s-a determinat că societatea petentă nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii xx S.R.L. și xx, deoarece din facturile verificate lipsește ”codul de identificare fiscală al beneficiarului” - existența acestuia reprezentând o condiție obligatorie prevăzută de art.319 din Codul fiscal în obținerea dreptului de deducere a TVA aferent facturilor respective, având relevantă sporită în identificarea exactă a părților tranzacției - astfel că se va respinge contestația formulată pentru capetele de cerere având ca obligație fiscală suplimentară în sarcina petentei TVA în sumă totală contestată de xx lei (xx lei + xx lei).

**b) În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală contestată de xx lei, aferentă facturilor emise de xx SRL și autofacturilor emise de petentă în numele și pe seama xx SRL de către petentă, în analiza cauzei funcție de susținerile părților, de documentele aflate în dosarul contestației precum și de prevederile legale în vigoare aplicabile, se reține că sunt contestate aceste sume întrucât abordarea organelor de inspecție fiscală este considerată eronată în ceea ce privește ajustarea TVA dedusă aferentă acestor facturi/autofacturi din cauza unui aspect strict ce ține de forma documentului și anume mențiunea „credit note”.**

Totodată, **se atrage atenția asupra inconsecvenței în abordarea de către organele de inspecție fiscală, a analizei documentare în ceea ce privește autofacturile emise de societate în legătură cu achizițiile locale de bunuri efectuate de la furnizorul xx SRL,**

respectiv, în baza aceluiași documente - autofacturi ce includ mențiunea „credit-note” - acestea au diminuat TVA deductibilă aplicând două raționamente: pentru o parte din aceste documente au „procedat la înregistrarea acestora cu semnul minus în situația TVA deductibilă” (pagina xx din RIF) iar pentru restul autofacturilor ”au respins dreptul de deducere a TVA argumentând că acestea nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal”.

Astfel, petenta arată că, în motivarea concluziei privind tranzacțiile cu xx SRL, organele de inspecție fiscală au invocat aceeași bază legală, desi au utilizat un raționament diferit în stabilirea obligațiilor de TVA suplimentare.

Din analiza documentelor aflate a dosarul cauzei rezultă următoarele aspecte:

Organele de inspecție fiscală precizează că, în proiectul de R.I.F. întocmit în cauză, suma de xx lei reprezenta TVA aferentă facturilor de la furnizorul xx S.R.L. - RO xx, care a fost respinsă la rambursare deoarece facturile nu conțineau codul de înregistrare în scopuri de TVA al contribuabilului xx - RO xx.

Ulterior, urmare a discuției finale care a avut loc în data de xx împreună cu punctul de vedere depus de xx - RO xx la registratura A.F.C.N. sub nr.xx, contribuabilul nerezident a prezentat următoarele documente pentru furnizorul xx S.R.L. - RO xx:

- contractul privind implementarea sistemului de autofacturare încheiat la data de xx, între xx și S.C. xx S.R.L. - RO xx, în calitate de furnizor, cu mențiunea că xx a preluat la data de xx activitatea de producție de componente auto desfășurată de xx, printr-un transfer de active;

- autofacturile emise de xx - RO xx în baza acordului de facturare, în numele și pe seama furnizorului xx S.R.L. - RO xx.

Despre documentele prezentate urmare a discuției finale, organele de inspecție fiscală au consemnat că toate autofacturile prezentate, emise de către contribuabilul xx - RO xx, în numele furnizorului xx S.R.L. - RO xx, atașate punctului de vedere, poartă sintagma **”credit note”** astfel că s-a considerat că acestea reprezintă stornări, care au fost însă înregistrate în jurnalele de achiziții ale contribuabilului nerezident eronat cu semnul plus, pentru aceste operațiuni fiind dedusă TVA, în condițiile în care facturile de stornare trebuiau înregistrate în jurnalele de cumpărări cu semnul minus.

Tinând cont de faptul că autofacturile emise de xx - RO xx în numele S.C. xx S.R.L. - RO xx conțineau sintagma **”credit note-uri” (stornari)**, organele de inspecție fiscală și-au menținut constatările, respectiv faptul că xx - RO xx **nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de xx lei**, în conformitate cu art.297 alin.(1), art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 coroborat cu art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același timp, tot pentru furnizorul xx S.R.L. - RO xx, urmare a inspecției desfășurate de xx - RO xx, organele de inspecție fiscală au consemnat în RIF nr.xx, că societatea verificată a înregistrat TVA deductibilă în sumă de xx lei, aferentă unor facturi care nu au înscris codul de înregistrare al contribuabilului nerezident. Având în vedere acest fapt, la control nu a fost acceptată deductibilitatea TVA în sumă de xx lei deoarece aceste facturi nu conțineau codul de înregistrare în scopuri de TVA al xx, conform cerințelor prevăzute în art.299 alin.(1), art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, aferent doar unei părți din această sumă contestată, petenta a prezentat - pag.144 - 269 din Anexa nr.6 la contestație - o serie de autofacturi

emise dexe în numele furnizorului xx S.R.L. - RO xx, care conțin de această dată codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, dar conținând de asemenea și sintagma "credit note" ca și cele menționate mai sus.

Astfel, corectarea unei părți a facturilor/autofacturilor furnizorului xx S.R.L. care acum au înscris codul de TVA al beneficiarului dar și sintagma aflată în analiză: "credit note", implică reîncadrarea legală a operațiunilor în cauză, având în vedere și corecția sumei de TVA.

Asupra acestor documente depuse în susținerea cauzei de către contestatară, organul de inspecție fiscală și-a exprimat punctul de vedere în conformitate cu art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**"Contribuabilul nerezident nu a prezentat nici în susținerea contestației toate facturile fiscale corectate în baza carora și-a exercitat dreptul de deducere, respectiv :**

1. la paginile xx din Anexa nr.xx la contestație a anexat autofacturile storno emise dexe în numele furnizorului xx S.R.L. - RO xx, care conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului (TVA în suma de xx lei);

2. la paginile xx din Anexa nr.xx la contestație a anexat aceleași facturi prezentate inițial, facturi emise de furnizorul xx S.R.L. - RO xx, care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA alxx și nu a mai atașat autofacturile storno emise dexe în numele furnizorului xx S.R.L. - RO xx, care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului (TVA în suma de xx lei)."

În cauza trebuie reținut și faptul că, pe lângă aceste autofacturi petenta a depus și alte seturi de documente în susținerea cauzei, astfel după cum este consemnat și în contestația formulată:

*"(...) Se atasează la prezenta contestație documente ce atestă faptul că autofacturile înregistrate în jurnalele întocmite de societate cu semnul plus sunt aferente unor livrări de bunuri efectuate de furnizor, și nu unor situații ce determină ajustarea bazei de impozitare :*

*- Autofacturi emise de Societate;*

*- Avizele de însoțire a mărfii ce atestă faptul că bunurile sunt vândute către societate și transportate la fabricile xx S.R.L. în vederea procesării (în baza contractului încheiat între Societate și xx S.R.L.), precum și CMR-urile aferente;*

*- Elementul de legătură dintre autofacturile emise de Societate și documentele de transport/ avizele de însoțire a mărfii, este numărul avizului de însoțire. Respectiv, această informație se regăsește atât pe autofacturile emise, cât și pe CMR-uri, respectiv avize de însoțire a mărfii.(...)"*

Astfel, se remarcă că, urmare a unei analize sumare efectuate doar asupra unei părți a documentelor depuse, organele de inspecție fiscală au concluzionat că:

*"Deși organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma de xx lei, pentru autofacturile de stornare emise dexe în numele furnizorului xx S.R.L. - RO xx, care nu conțineau inițial codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, prin corecția autofacturilor (de stornare, care sunt înregistrate de societate în jurnalele de cumpărări cu semnul plus), atașate în susținerea contestației, TVA deductibilă trebuia diminuată cu suma de xx lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de xx lei, care nu a fost diminuată"*

**Trebuie însă reținut că, organele de control nu au analizat și nu s-au pronunțat și asupra celorlalte documente depuse în susținere, despre care au precizat doar:**

*"În susținerea contestației înregistrată la A.F.C.N. sub nr.MBN\_REG-xx din data de xx, depusă de către contribuabilul nerezident xx, înregistrat în scopuri de TVA sub codul RO xx, pe lângă autofacturile denumite "self billing Credit Note" menționate mai sus, societatea a depus seturi de autofacturi denumite "self billing Credit Note", emise dexe - RO xx în numele S.C. xx S.R.L. - RO xx, avize de însoțire a mărfurilor și documente de transport (nu*

toate vizibile), în care care sunt înscrise următoarele informații: expeditor: xx S.R.L., xx, Romania; destinatar:xxxx.”

Din cele retinute mai sus reiese că, la momentul depunerii acestora - atât în susținerea punctului de vedere al contribuabilului cât și a contestației formulate - încadrarea autofacturilor în cauză ca fiind stornări a fost stabilită de către organele de inspecție strict datorită existenței în cuprinsul lor a sintagmei ”Self billing - Credit note”, neefectuându-se alte verificări în sensul identificării și altor elemente relevante care să conducă la o concluzie indubitabilă în acest sens.

În acest context, trebuie avut în vedere că, în susținerea contestației contestatoarea precizează că au fost depuse documente ce atestă faptul că autofacturile înregistrate în jurnalele întocmite de societate cu semnul plus, sunt aferente unor livrări de bunuri efectuate de furnizor și nu unor situații ce determină ajustarea bazei de impozitare (autofacturi emise de societate precum și avizele de însoțire a mărfii ce atestă faptul că bunurile sunt vândute către societate și transportate la fabricile xx SRL în vederea procesării în baza contractului încheiat cu aceasta din urmă, precum și CMR-urile aferente), elementul de legătură dintre autofacturile emise și documentele de transport / avizele de însoțire a mărfii, fiind numărul avizului de însoțire care se regăsește atât pe autofacturile emise, cât și pe CMR-uri, respectiv avize de însoțire a mărfii - toate acestea fiind aspecte relevante în cauză asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

Referitor la sintagma ”credit note” existentă pe autofacturile analizate, petenta explică că, în limba germană, termenul utilizat pentru descrierea unei (auto)facturi în contextul unui acord de facturare în numele și pe seama furnizorului este „gutschrift” dar, în același timp, acest termen se folosește și pe facturile de stornare emise de furnizori pentru corectarea sau anularea facturilor de livrare, oferirea de reduceri comerciale ulterioare, etc.

Contestatoarea precizează că, având în vedere faptul că societatea este stabilită în xx și ținând cont de dubla utilizare a termenului „gutschrift” în limba germană, menționarea ambilor termeni - „self billing” și „credit note” - pe autofacturile emise dexe în numele furnizorului xx S.R.L., este consecința traducerii termenului „gutschrift” din limba germană în limba engleză astfel că, mențiunea „credit note” de pe autofacturile emise de societate nu trebuie înțeleasă în sensul „factură de storno”.

În susținerea afirmațiilor făcute, a fost depus la dosarul cauzei și un document emis de autoritățile fiscale din xx (țară unde societatea își are stabilit sediul activității economice) care în traducerea anexată menționează faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat unui contribuabil în baza faptului că pe autofactură a fost menționat un alt termen, dacă autofactura a fost emisă în mod corespunzător și nu există dubii cu privire la acuratețea acesteia.

Prin urmare, din dosarul cauzei rezultă că, în conformitate cu art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:  
„Soluționarea contestației

[...] (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.[...]”, xx - RO xx depune o serie de documente în susținere.

Analizând documentele existente în dosarul cauzei coroborat cu susținerile părților, se reține că, petenta a depus în susținerea contestației o serie de documente cu privire atât la facturile emise de furnizorul xx S.R.L. cât și la autofacturile emise dexe în numele



furnizorului xx S.R.L., acestea nefiind analizate în cursul inspecției fiscale desfășurate la xx întrucât nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul controlului.

Astfel, în soluționarea cauzei trebuie reținut faptul că, unele dintre documentele depuse în susținere cuprind date a căror relevanță în cauză este neconcludentă fără o verificare și analiză aprofundată a acestora, iar o parte din copiile xerox aflate la dosarul cauzei sunt ilizibile, neputându-se determina de asemenea cu exactitate relevanța acestora în cauză și prin urmare, raportat la cele de mai sus, se va ține seama de faptul că documentele depuse de xx - RO xx în susținere, constituie "capete de probă" ce necesită efectuarea unei verificări a originalelor acestora în ceea ce privește existența, veridicitatea, exactitatea și relevanța lor în determinarea corectă a situației de fapt fiscale a contribuabilului verificat.

Având în vedere toate aspectele reținute mai sus, deoarece nu se poate determina cu exactitate dacă pentru întreaga sumă contestată de xx lei au fost emise sau nu de către xx - RO xx autofacturi în numele furnizorului xx S.R.L. nefiind astfel clarificat numărul de facturi care nu au înscris codul de înregistrare al contribuabilului nerezident (în dosarul cauzei fiind depuse doar partial asemenea documente) și dacă aceste autofacturi reprezintă într-adevăr stornări ce ar conduce ajustarea de TVA aferentă sau dacă este doar o situație apărută ca urmare a traducerilor din limba germană a termenilor utilizați - impunându-se în acest sens necesitatea verificărilor aprofundate ale tuturor documentelor relevante în cauză, din care o parte au fost depuse în susținere în dosar dar nu sunt în totalitate lizibile neputând așadar a fi analizate în forma prezentată - organul de soluționare a contestației, având în vedere prevederile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, nu se poate pronunța asupra neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă totală contestată de xx lei, aferentă facturilor emise de xx SRL și autofacturilor emise de petentă în numele și pe seama xx SRL de către petentă, întrucât, atât verificările și constatările făcute de organele de control cât și documentele depuse în susținerea cauzei de către contestatoare, nu sunt suficiente de concludente pentru a se putea determina cu exactitate situația de fapt fiscală a contribuabilului în ceea ce privește obligațiile fiscale ale acestuia aferente situației analizate.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilit suplimentar în sarcina xx aferentă facturilor emise de xx SRL și autofacturilor emise de petentă în numele și pe seama xx SRL de către petentă, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale precum și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**2) Societatea a contestat și TVA colectată suplimentar în sarcina sa, în sumă de xx lei, referitor la exportul și livrările intracomunitare de bunuri efectuate - din care:**

- în legătură cu exporturile de bunuri: xx lei;
- în legătură cu livrările intracomunitare de bunuri: xx lei;
- în legătură cu facturile de livrări intracomunitare emise cu semnul minus (stornări): xx lei.

a) Referitor la stabilirea TVA colectată suplimentar în legătură cu exporturile de bunuri efectuate în suma de xx lei (Anexa nr. x la RIF), societatea petentă consideră că, prin afirmația făcută de organele de inspecție fiscală - pag.x din RIF nr. xx - este îndeplinită condiția de fond a scutirii de TVA, și prin urmare nu consideră că ar mai fi necesare documentele vamale de export impuse de legislația vamală, făcând trimitere în acest sens la jurisprudența CJUE .

În Raportul de inspecție fiscală nr.xx, în legătură cu exporturile de bunuri analizate în cauză, organele de inspecție fiscală au consemnat că:

**”(...)xx NU a înregistrat și NU a declarat valoarea exporturilor înscrise în Anexa nr.13 la Raportul de Inspecție Fiscală, confirmate de către Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistica Vamală pentru care NU a prezentat în timpul inspecției fiscale facturile de vânzare, documentele vamale de export precum și documentele de transport aferente acestora.(...)”**

Astfel, pentru aceste livrări de bunuri, detaliate în Anexa nr.xx la Raportul de Inspecție Fiscală, pentru care contribuabilul nerezident nu a prezentat documente conform legislației fiscale în vigoare - respectiv factură, DVE, documente de transport - organul de inspecție fiscală a stabilit că nu se justifică scutirea de taxă, conform prevederilor art.2 din O.M.F.P. 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294, alin.(1), lit.a)-i), art. 294, alin.(2) și art.296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, majorând baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de xx lei.

În ceea ce privește ”confirmarea de către Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistica Vamală a acestor exporturi”, în soluționare se reține faptul că la dosarul cauzei nu a fost depus, de către nici una din părți, documentul prin care se confirmă aceste exporturi pentru a putea fi identificate conform Anexei 13 din RIF și a putea fi analizată relevanța acestuia în îndeplinirea condițiilor de fond ale scutirii, respectiv ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii, astfel cum afirmă petenta.

Pe de altă parte trebuie reținut că, *nu poate fi considerată obligație pur formală neîndeplinită*, neînregistrarea și neprezentarea de către societate - nici spre verificare organelor de control și nici în susținere în procedura de soluționare administrativă a contestației - a documentelor justificative obligatorii în sarcina exportatorului, conform art.2 alin.(2) din Ordinul 103/2016, la care face trimitere însăși petenta, în cuprinsul contestației:

**„(2) Scutirea de taxa prevăzută la art. 294 alin. (1) Ut. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

- *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

- *unul dintre următoarele documente:*

1. *certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică: sau*

2. *exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire.”*

În această situație, în soluționarea cauzei se reține că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente în susținere, în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul

de soluționare neputându-se substitui contestatarea cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În drept, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

**“ Art.269 - 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 ; [...]”**,

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora :

**“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.”**

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249 - Sarcina probei Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.**

**Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”*,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

**„Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea 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 acesteia.

Astfel, se reține că, societatea comercială contestată nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale. Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației pentru acest capăt de cerere în sumă contestată de xx lei reprezentând TVA colectată suplimentar în legătură cu exporturile de bunuri .

b) În ceea ce privește stabilirea suplimentar în sarcina sa, a sumei de xx lei reprezentând TVA colectată în legătură cu livrările intracomunitare de bunuri, în soluționarea cauzei se reține că petenta aduce următoarele argumente:

**”Dorim să atragem atenția din nou asupra inconsecvenței cu care OIF au stabilit obligații suplimentare de TVA la nivelul Societății în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, alegând să accepte anumite documente în detrimentul altora, facând o analiza superficială a documentelor și informațiilor furnizate spre analiza de către Adient.**

**Astfel, deși în urma analizei efectuate, OIF au impus sume suplimentare de TVA de xx lei, așa cum reiese din anexa nr.14 la RIF privind obligațiile de TVA legate de livrările intracomunitare transmise Societății (raționament pe care oricum îl contestăm, așa cum vom argumenta mai jos), suma finală impusă eronat în sarcina Societății ar fi de xx lei, diferența de xx lei reprezentând TVA impusă suplimentară impusă nejustificat în legătură cu**

**factura nr. xx emisa de Societate către xx (document xx nr.xx) pentru care Societatea a prezentat deja CMR-ul aferent. In lumina celor de mai sus, solicitam organului de soluționare a contestației să constate eroarea gravă facută de OIF și să anuleze sumele suplimentare de TVA impuse în această privință.”**

În același timp, trebuie reținut faptul că, organul de inspecție fiscală, acordându-i-se dreptul să-și expună punctul de vedere privind documentele depuse în susținerea contestației - conform art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare - face următoarele precizări:

**”Deși contribuabilul menționează că a atașat la contestație factura nr.xx emisă de Societate către xx (document xx) și CMR-ul aferent (Anexa nr.x), susține că OIF a stabilit obligații fiscale în mod eronat și pentru factura sus menționată fără să precizeze că factura NU fost prezentată pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici la punctul de vedere.**

**Deoarece în susținerea contestației au fost prezentate factura nr.xx, emisă de societate către xx (document x) și CMR-ul aferent, propunem admiterea contestației pentru TVA în sumă de xx lei.(Anexa nr.x la RIF).”**

Având în vedere susținerile părților, documentele aflate la dosarul cauzei precum și legislația în vigoare aplicabilă în speță, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **urmează a se admite contestația formulată de petenta xx, pentru suma contestată de xx lei** reprezentând TVA stabilit suplimentar respins la rambursare prin Decizia de impunere xx ca urmare a colectării suplimentare eronate a taxei pentru care **în susținerea contestației au fost prezentate factura nr.xx, emisă de societatea petentă către xx (document x) și CMR-ul aferent din x - operator de transport : SC x SRL din xx, jud. xx.**

**Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de xx lei (Anexa nr.14 la RIF)** - pe care societatea înțelege să o conteste prin prezenta - se reține că, în perioada supusă inspecției fiscale, contribuabilul nerezidentxx - RO xx, a realizat livrări intracomunitare de bunuri (huse de scaune și banchete auto din material textil și piele), către diverși clienți de pe teritoriul Uniunii Europene.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.xx, organele de inspecție fiscală precizează că pentru livrările de bunuri către clienți situați în Uniunea Europeană, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente de transport, nu se justifică scutirea de taxa, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.a)-i), art.294 alin.(2) și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal.

Petenta, în conformitate cu art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează că atașează ca probe la dosarul contestației formulate următoarele documente:

- xx de facturi emise și CMR-urile ce demonstrează transportul bunurilor în xx (incluse în Anexa nr.x la contestație);

- centralizatoare pentru fiecare lună în care au fost emise facturile în legătură cu care organele de inspecție fiscală au impus TVA colectată suplimentar (incluse în Anexa nr.x la prezenta contestație) după cum urmează:

- situații centralizate ale facturilor emise în fiecare lună care detaliază numărul și data facturii emise de societatea contestatoare, codul produsului vândut și numărul de bucăți aferent;

- situații centralizate ale documentelor de transport (CMR/Delivery note) în care este detaliat numărul și data documentului Delivery note (ce se regăsește înscris și pe documentul CMR), codul produsului vândut și numărul de bucăți aferent.

Cu referire la documentele noi depuse în susținerea cauzei de către petentă la acest capăt de cerere organele de inspectie fiscală, precizează - următoarele :

*”Organele de inspectie fiscală au analizat documentele suplimentare prezentate în susținerea contestației (Anexa nr.x și x), respectiv facturile, CMR-urile și "delivery note", situațiile centralizate ale facturilor emise în fiecare lună și situațiile centralizate ale documentelor de transport (CMR + Delivery note).*

*Din documentele prezentate la contestație organele de inspectie fiscală nu au putut să identifice bunurile înscrise pe facturile de vânzare cu "Delivery Note" și CMR prezentate.*

*In plus, nu a fost anexat la contestație nici ca exemplu un set de facturi cu "Delivery Note" și CMR din care să se verifice cantitățile și codurile bunurilor înscrise în facturi cu cantitățile și codurile bunurilor înscrise în "Delivery Note-uri".*

*Nici măcar în "exemplul" explicat de societate în contestație la paginile 21-22 nu se identifică cantitățile și de asemenea, la luna x cele x CMR-uri prezentate din x și x cu "Delivery Note-urile" aferente în care sunt menționate x buc. piesele livrate nu se identifică cu facturile din x în care sunt menționate doar x buc. piese, facturi care sunt anexate în fata CMR-urilor. Societatea nu a prezentat o împerechere exactă a bunurilor facturate cu bunurile livrate.*

*În concluzie, nu se identifica produsele din "delivery note" ce detaliază codurile produselor încărcate pe mijlocul de transport și cantitatea aferentă, atașate CMR-urilor cu cantitatea produselor înscrise în facturi, astfel că între facturi și CMR-uri nu există un element comun de identificare, în vederea verificării și acordării scutirii de TVA.”*

Referitor la aceste mențiuni, din documentele aflate la dosarul cauzei, trebuie însă să se rețină că nu a fost efectuată o analiză aprofundată a acestor aspecte ridicate de societatea petentă, acest lucru reieșind din faptul că, la pagina x din contestație, petenta exemplifică cu documente (facturi) din luna xx tranzacții efectuate pentru care, o parte din bunuri fuseseră deja transportate în luna x, astfel :

*” De exemplu, pentru luna xx informațiile incluse în situațiile centralizate atașate pot fi sumarizate astfel:*

*- au fost emise xx de facturi către beneficiarul xx s.r.o. - xx. Prin aceste xx de documente a fost facturat un numărul total de xx bucăți din diverse produse (de ex. cod xx, cod xx, etc.);*

*- au fost efectuate xx transporturi de bunuri (asa cum reiese și din documentele CMR atașate) către xx s.r.o. - xx, pentru care au fost întocmite xx documente Delivery note. În total, în luna xx au fost transportate xx bucăți din diverse produse (de ex. cod xx, cod xx, etc.).*

*Totuși, trebuie reținut faptul că în luna xx Societatea a facturat și un transport de bunuri în cantitate totală de xx de bucăți. Este vorba despre un transport pentru o cantitate totală de xx de bunuri ce a început în data de xx și s-a încheiat în data de xx xx asa cum reiese din sumarul documentului Delivery note atașat (de asemenea inclus în Anexa nr.xx).*

*Așadar, desi diferența dintre cantitatea de bunuri transportată și pentru care au fost întocmite documente CMR în luna xx și cantitatea facturată în luna xx este negativă (xx bucăți), trebuie luat în considerare faptul că în luna xx Societatea a facturat și bunuri care au fost transportate în luna xx.”*

**Totodată, în susținerea cauzei contestatoarea menționează că, la momentul la care bunurile livrate către xx au fost transportate din România în xx, a întocmit documentele "Delivery note" care sunt identificate printr-un număr unic, ce este de asemenea menționat pe documentele de transport CMR (traducerea în limba română fiind „Aviz de însoțire a mărfii”), dar că unele bunuri transportate au fost facturate ulterior transportului - în luna în care au fost efectuate transporturile sau chiar în luna următoare - astfel că pot apărea diferențe între cantitățile transportate într-o lună (respectiv transporturi de bunuri ce au început și s-au încheiat în aceeași lună) și cantitățile livrate în aceeași lună. Aceste diferențe pot fi atât pozitive (respectiv o parte**

din bunurile transportate au fost facturate până în data de xx ale lunii următoare) cât și negative (aceste diferențe pot fi determinate de faptul că, pe lângă cantitatea de bunuri transportată într-o lună, societatea a facturat și bunuri pentru care transportul a început în luna anterioară dar s-a încheiat fie în luna precedentă, în care a început transportul, fie în luna curentă).

Cu privire la ceilalți beneficiari intracomunitari, se precizează că xx a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală confirmări semnate de beneficiarii livrărilor intracomunitare de bunuri, prin care se atestă primirea bunurilor ce au fost livrate (pe baza facturilor detaliate în respectivele confirmări), evidențiind faptul că organele de inspecție fiscală nu au ridicat în niciun moment problema realității tranzacțiilor economice efectuate de xx și nici nu au pus la îndoială faptul că s-au efectuat livrări intracomunitare de bunuri din România către alte state membre ale Uniunii.

Se menționează faptul că organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA tot în baza unor condiții formale (ce vizează forma documentelor de transport), deși acest aspect contravine principiului prevalenței substanței economice asupra condițiilor de formă.

În acest sens, în soluționare se reține că, CJUE a statuat prin Hotărârea dată în Cauza xx (pct. x) că „(...)Situția nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.”

Astfel, pentru stabilirea exactă a situației de fapt trebuie efectuată o analiză aprofundată a tuturor documentelor, trebuie realizat un punctaj exact al datelor, cantităților și sumelor aferente tranzacțiilor în cauză și nu doar să se afirme că ”Societatea nu a prezentat o împerechere exactă a bunurilor facturate cu bunurile livrate” întrucât, în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

Prin urmare, chiar dacă la o primă analiză sumară, organele de inspecție fiscală nu au considerat că documentele depuse în susținerea cauzei sunt suficiente pentru a-și reconsidera constatările în ceea ce privește suma contestată de xx lei reprezentând TVA colectată suplimentar în legătură cu livrările intracomunitare de bunuri pentru care s-a considerat că contribuabilul nu a prezentat documente de transport pentru a justifica scutirea de taxă, nici nu se poate considera că aceste documente nu fac parte integrantă din evidența justificativă și contabilă a firmei și nu ar trebui avute în vedere la determinarea situației de fapt fiscale a acesteia prin analiza și punctarea în detaliu a tuturor elementelor comune existente între ele pentru a se putea identifica cu exactitate dacă bunurile aferente facturilor analizate au fost sau nu efectiv transportate în alt stat membru.

Ținând cont de cele precizate mai sus se reține că, pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA colectată, stabilită suplimentar, aferentă facturilor de livrare emise de xx către xx s.r.o. - xx și către alți beneficiari, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a adopta o soluție întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate operațiunile realizate de contribuabil, în întregul lor, neluând în considerare toate documentele și aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și raportându-se doar la o parte din temeiurile de fapt și de drept incidente, astfel că, în conformitate cu art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa parțial Decizia de impunere privind

obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în legătură cu livrările intracomunitare de bunuri, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale .

**c) Referitor la stabilirea TVA colectată suplimentar în sumă de xx lei în legătură cu facturile de livrări intracomunitare emise de xx cu semnul minus (stornări) se reține că, în Raportul de inspecție fiscală nr.xx ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, a fost consemnat pentru întreaga sumă contestată că: în jurnalele pentru vânzări aferente perioadei xx - xx au fost înregistrate facturi de vânzare în Uniunea Europeană cu semnul minus (stornări), reprezentând facturi pentru bunuri care au fost returnate, dar pentru care contribuabilul nerezident nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce s-a întâmplat cu bunurile, dacă au fost returnate, unde au fost transportate/depozitate, dacă au fost livrate altor clienți (nu au fost prezentate facturi sau documente de transport), dacă au fost distruse (nu au fost prezentate documente doveditoare în acest sens).**

În același timp trebuie reținut și faptul că, în contestația formulată, petenta reliefează în ceea ce privește facturile de stornare nr.xx (pentru care organul de control a colectat eronat TVA în sumă de xx lei) și nr.xx (pentru care organul de control a colectat eronat TVA în sumă de xx lei), că **acestea nu au fost emise în legătură cu bunuri returnate din cauza unor motive de calitate**, atașând în susținerea afirmațiilor, ca probe la dosarul contestației, documente justificative - factura nr.xx dar și factura inițială nr.xx/ xx precum și factura de storno și repunerea acesteia - și exemplificând prin extras din jurnalele de vânzări.

Respectiv,xx precizează că cele două facturi au fost emise pentru:

- documentul nr.xx a fost emis pentru diferente de pret, așa cum rezultă și din descrierea inclusă pe factură: „xx for period xx” - traducere în limba română „xxpentru perioada xx”;

- documentul nr. xx - stornarea respectivă a fost corectată/repusă în evidența proprie prin factura nr.xxx.

Organele de inspecție fiscală, analizând situația particulară evidențiată prin documentele justificative depuse de petentă în susținerea cauzei pentru suma de xx lei reprezentând TVA colectat suplimentar aferent celor două documente mai sus precizate, precizează :

*”Atașat contestației, contribuabilul nerezident a prezentat facturile de stornare:*

- *nr. xx reprezentând diferente de pret, pentru care inițial se colectase TVA în sumă de xx lei;*

- *nr.xx, factura care a fost repusă prin factura nr.xx, pentru care inițial se colectase TVA în sumă de xx lei.*

*Având în vedere susținerile contribuabilului (...) propunem:*

- *admiterea contestației pentru TVA în sumă de xx lei, deoarece la contestație au fost prezentate documente justificative pentru facturile nr.xx și nr. xx”.*

Având în vedere susținerile părților, documentele aflate la dosarul cauzei precum și legislația în vigoare aplicabilă în speță, urmează în conformitate cu art.279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, a se admite contestația formulată de petenta xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilit suplimentar și astfel respins la rambursare prin Decizia de impunere

xx, ca urmare a colectării suplimentare eronate a taxei pentru care în susținerea contestației au fost prezentate documente justificative pe care, în urma analizei efectuate în corespondență cu documentele analizate în timpul verificării fiscale desfășurate la contribuabil, organele de inspectie fiscale le-au acceptat ca fiind suficiente pentru a-și reconsidera constatările făcute în cuprinsul Raportului de inspectie fiscală nr.xx privind această sumă.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de xx lei aferentă facturilor de livrări intracomunitare emise de xx cu semnul minus (stornări) - pe care societatea înțelege să o conteste prin prezenta - se reține că, în perioada supusă inspecției fiscale, contribuabilul nerezidentxx - RO xx, a înregistrat în evidenta proprie returnuri de produse ca urmare a efectuării unor livrări intracomunitare neconforme calitativ și astfel, refuzate de clienți.

Organele de inspectie fiscală au consemnat în RIF nr.xx - ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.xx contestată și analizată prin prezenta - că în jurnalele pentru vânzări ale contribuabilului, aferente perioadei xx - xx, au fost înregistrate facturi de vânzare în Uniunea Europeană cu semnul minus (stornări) reprezentând facturi pentru bunuri care au fost returnate, dar pentru care contribuabilul nerezident nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce s-a întâmplat cu bunurile, dacă au fost returnate, unde au fost transportate/depozitate, dacă au fost livrate altor clienți (nu au fost prezentate facturi sau documente de transport), dacă au fost distruse (nu au fost prezentate documente doveditoare în acest sens).

În corespondența cu aceste susțineri ale organelor de control, societatea petentă argumentează contestația formulată afirmând că a livrat bunuri către clienții săi intracomunitari, bunuri ce au fost transportate în alte state membre - fapt necontestat de către organele de control - iar ulterior, acestia au refuzat să accepte o parte dintre bunurile livrate întrucât nu îndeplineau cerințele de calitate agreeate inițial, refuzând, implicit, să achite contravaloarea acestora.

Societatea precizează că, în astfel de cazuri, clienții mai întâi au informat xx despre faptul că au identificat anumite probleme calitative la bunurile livrate de societate, au notificat care sunt aceste probleme și chiar au transmis evidente în legătură cu aceste probleme, cum ar fi poze ale huselor (petenta depunând în susținere la dosarul contestației, spre exemplificare, copii xerox a unora dintre aceste).

Societatea menționează faptul că, există numeroase dovezi ale faptului că bunurile au fost returnate societății respectiv, în momentul în care husele ajung fizic în locațiile din România ale firmei, acestea sunt preluate în gestiunea proprie în vederea efectuării verificărilor de calitate și pentru a determina dacă acestea mai pot fi reparate / revandute. În acest sens, se precizează expres că se întocmesc documente/rapoarte „Shipper negativ” prin care se detaliază cantitățile returnate, iar acestea sunt prezentate cu semnul minus.

Pentru o mai bună înțelegere a procesului de înregistrare a acestor tranzacții petenta precizează că documentele „Shipper” se întocmesc la momentul livrării inițiale efectuate de către societate, iar acestea detaliază cantitățile livrate cu semnul plus iar în baza documentelor „Shipper negativ” ce atestă faptul că bunurile au fost recepționate în locațiile Adient, se întocmesc automat facturile de stornare către beneficiari ( la dosarul cauzei societatea a atașat cu titlu de exemplu dovezi pe care le consideră suficiente pentru a susține faptul că era îndreptățită să ajusteze baza de impozitare, respectiv să emită facturi de storno: facturile de storno emise de societate, documente/rapoarte Shipper negativ, corespondența cu beneficiarul, poze cu produsele defecte, raport privind probleme de calitate întocmit de beneficiar (Quality problem report), documente emise de beneficiar ce detaliază produsele defecte și cantitățile aferente.

În analiza cauzei în raport de susținerile părților se reține că organele de inspectie fiscală nu se pronunță asupra acestor documente depuse de petentă în procedura de



## solutionare administrativă a contestației.

Mai mult decât atât, pentru taxa pe valoarea adăgată în sumă de xx lei ce a fost colectată suplimentar fiind aferentă facturilor de retururi de produse neconforme calitativ înregistrate în evidența proprie de către xx - RO xx, din actele întocmite și depuse la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală ar fi efectuat demersurile operative necesare în vederea verificării existenței efective în gestiunea societății a acestor bunuri returnate, a identificării lor precum și a locurilor de depozitare - inventarierea scriptică/fizică acestora pentru a determina dacă există fizic în gestiune sau dacă nu, să determine eventuala lipsă în gestiune și cauzele acesteia (livrări ulterioare către clienți interni, distrugerii imputabile/neimputabile, etc.).

Având în vedere că nici în raportul de inspecție fiscală și nici ulterior, în procedura de solutionare administrativă a cauzei, în corespondență cu argumentele și dovezile prezentate de societate în contestație, organele de inspecție fiscală nu au făcut o prezentare detaliată a analizei efectuate referitoare la existența sau nu a bunurilor returnate în gestiunea societății și nici nu au adus alte precizări edificatoare în acest sens, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală constatată întrucât, *potrivit normelor legale, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

În drept, constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate, trebuie să aibă vedere prevederile art.6, art.7, și ale art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

### *Art.6 - Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/platitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/platitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/platitor. În situația în care organul fiscal constata că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/platitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/platitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

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

*(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/platitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/platitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.*

### *Art.7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/platitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/platitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/platitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examenilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Art.118 „(5) *Inspectia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă*”

Totodată, se reține că, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate organele de control trebuie să procedeze la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art.55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 55 Mijloace de proba**

(1) Constituie proba orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de proba, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de proba, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/platitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

De asemenea, conform prevederilor art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*”, la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natură documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.

Față de prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă.

Se reține prin urmare că organele de inspectie fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să

utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabili.

Față de toate aspectele expuse mai sus, se reține că, pentru stabilirea situației fiscale a contestatoarei, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea, pe bază de probe sau constatări proprii.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, se impune reanalizarea situației de fapt și de drept de către organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății, în speță impunându-se astfel reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea operațiunilor în cauză, respectiv a tuturor datelor referitoare la existența sau nu a bunurilor returnate în gestiunea societății și a altor elemente edificatoare în acest sens, contribuabilul având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

La refacere, organele de inspecție fiscală vor avea în analiză toate aspectele ridicate în prezenta contestație.

În consecință, având în vedere cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma contestată de xx lei ce a fost colectată suplimentar aferentă facturilor de retururi de produse neconforme calitativ înregistrate în evidența proprie de către xx - RO xx, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale precum și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, susținerile părților, actele și documentele existente la dosarul contestației, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1, lit.a), pct.11.4 și pct.11.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se va respinge ca neîntemeiată a contestația formulată de xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.xx, se va admite contestația formulate de xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.xx și se va desființa parțial Decizia de

impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx pentru suma contestată de xx lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale menționate, se :

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată dextr - RO xx cu sediul fix în municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.**

**2. Admiterea contestației formulată dextr - RO xx cu sediul fix în municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.**

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, pentru suma contestată de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar respinsă la rambursare, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare pentru același tip de obligație fiscală, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul xx în termen de 6 luni de la data comunicării.

xx