

DECIZIA nr. 500/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CUI x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AFCM Ploiesti, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x, prin imputernicit Societatea Civila de Avocati x, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFCM Ploiesti sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGFRPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH x, comunicata in data de **05.04.2016**, emisa de AFCM Ploiesti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-PH x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei - impozit pe profit;
- x lei (x lei + x lei) - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA lunar;
- x lei (x lei + x lei) - accesorii aferente TVA.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. 4/7175/29.06.2016.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la competenta organului de inspectie fiscala:

In avizul de inspectie fiscala primit in data de 09.07.2015 se mentioneaza ca inspectia se va desfasura incepand cu data de 27.07.2015. Inspectia a fost amanata pentru data de 01.09.2015, care a fost inregistrata in Registrul unic de control.

La data de 01.09.2015 societatea avea domiciliul fiscal in x, fapt care reiese si din Decizia nr. x.

Conform dispozitiilor art. 102 alin. 6 din Codul de procedura fiscala, data inceperii inspectiei fiscale este data mentionata in registrul unic de control.

Societatea a facut demersuri de schimbare a sediului in Bucuresti, anterior inceperii controlului inopinat

Drept pentru care, AJFP Prahova nu este organul fiscal competent sa efectueze inspectia fiscala, iar actele emise de acest organul fiscal sunt nule, conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015.

2. Referitor la nelegalitatea si netemeinicia stabilirii in sarcina societatii a TVA suplimentar in suma de x lei si a accesoriilor aferente:

Societatea a justificat transportul bunurilor cu documentele prevazute de OMFP nr. 2421/2007, prin prezentarea de facturi si CMR-uri, aspect necombatut de organul fiscal cu vreo proba concludenta, obiectiva. De asemenea, a verificat valabilitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA a partenerului contractual.

Conform art. 9 din Conventia CMR, scrisoarea de trasura face dovada, pana la proba contrarie, a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator. Impunerea unui mijloc de proba suplimentar aduce atingere principiului securitatii juridice si proportionalitatii, iar in cazul in care sunt necesare alte investigatii, societatea este pusa in situatia de raspundere obiectiva, fara culpa, ceea ce nu este admis nici in dreptul intern, nici in jurisprudenta CJUE.

Faptul ca ulterior livrarii intracomunitare au intervenit o serie de factori care impiedica confirmarea realitatii livrarii de catre autoritatile din statul membru in care au fost efectuate nu este imputabil societatii, in conditiile in care a facut dovada cu documente ca indeplineste conditiile legale privind acordarea scutirii de TVA. Mai mult, a prezentat organului fiscal declaratii depuse de partenerul contractual in x.

Organul fiscal a constatat doar ca pentru doua facturi fiscale din totalul de 90 de facturi nu au fost depuse documente justificative privind transportul marfurilor.

Societatea considera ca se afla intr-o situatie de dubiu a organului fiscal justificat de lipsa unui raspuns din partea autoritatilor italiene. O astfel de situatie nu poate fi interpretata impotriva contribuabilului, ci doar impotriva organului fiscal, conform principiului "in dubio contra fiscum", consacrat de noul cod de procedura fiscala si de jurisprudenta CJUE.

Este nelegala nerecunoasterea dreptului de scutire pentru nereguli care privesc contabilitatea partenerului extern.

Jurisprudenta CJUE, dar si cea a ICCJ au retinut ca dreptul de scutire a TVA pentru livrari intracomunitare, respectiv dreptul de deducere a TVA pentru achizitii intracomunitare nu pot fi refuzate pentru nereguli in contabilitatea clientului/furnizorului extern, atata timp cat nu este dovedita o participare a contribuabilului la o fraudă fiscala privitoare la livrari sau achizitii intracomunitare.

Societatea a demonstrat realitatea livrarilor intracomunitare cu documentele prevazute de OMFP nr. 2421/2007, iar aceste documente nu s-au dovedit a fi false, organul fiscal fiind obligat sa tina seama de ele si sa nu impute societatii eventuale nereguli ale partenerului xn.

Nu se poate imputa nici faptul ca partenerul xn nu mai functioneaza la sediul declarat si nu a putut fi verificat, cata vreme nu se dovedeste vreo neregula concreta in sarcina societatii.

Desi nu era in sarcina societatii, aceasta a depus si declaratiile intrastat aferente anilor 2010 - 2011 ale societatii italiene x si extrase din registrele contabile ale acesteia, care demonstreaza inregistrarea achizitiilor bunurilor livrate de contestatara.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare niciuna dintre livrarile intracomunitare, nici cele pentru care exista neconcordanțe in declaratiile facute de partenerul xn, aspect neimputabil societatii si nici livrarile pentru care nu exista neconcordanțe.

Pretinsele nereguli care privesc x si lipsa raspunsului autoritatilor fiscale italiene nu sunt concludente pentru a rasturna dovada realitatii livrarilor intracomunitare

efectuate de societate. Imposibilitatea autoritatilor italiene de a face verificarile solicitate nu constituie o dovada a caracterului nereal al livrarilor efectuate.

Organele de inspectie fiscala incalca principiul proportionalitatii, a principiului prevalentei fondului asupra formei si a principiului protectiei increderii legitime.

In concluzie, contribuabila considera ca au fost stabilite in mod nelegal si netemeinic TVA colectata in suma de x lei si accesoriile aferente.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-PH x, AFCM Ploiesti a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei (x lei + x lei) - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA lunar;
- x lei (x lei + x lei) - accesorii aferente TVA.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

Cauza supusa solutionarii este daca AFCM Ploiesti avea competenta in efectuarea inspectiei fiscale, in conditiile in care, pe de-o parte, la data initierii controlului, respectiv la data emiterii si comunicarii avizului de inspectie fiscala, societatea avea domiciliul in judetul Prahova, iar pe de alta parte, potrivit dispozitiilor legale, in situatia in care se afla in curs de derulare o procedura fiscală, cu exceptia procedurii de executare silită, organul fiscal care a inceput procedura este competent să o finalizeze.

In fapt:

1. Organele de inspectie fiscala au emis Avizul de inspectie fiscala nr. x, comunicat in data 10.07.2015, prin care societatea a fost instiintata ca incepand cu data de 27.07.2015 va face obiectul unei inspectii fiscale.

Se retine ca urmare adresei inregistrata la AJFP Prahova sub nr. x prin care contribuabila a solicitat anulara Avizului de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala i-au comunicat acesteia prin adresa nr. x, urmatoarele:

“Avizul de inspectie fiscala nu este un document contestabil. (...) La data emiterii avizului de inspectie fiscala, SC x SRL se afla in x.”

Impotriva adresei mai sus mentionata, contestatara nu a facut dovada formularii vreunei cai de atac, potrivit dispozitiilor legale.

2. Prin Decizia de inregistrare a sediului social si a domiciliului fiscal nr. x emisa de AFCM Bucuresti, comunicata societatii in data de 17.07.2016, s-a solutionat cererea prin care aceasta a solicitat inregistrarea noului sediu si domiciliu fiscal la adresa din x.

3. In data de 20.07.2015, contribuabila a solicitat amanarea inceperii inspectiei fiscale, care a fost aprobata pentru data de 01.09.2015, in baza Notei nr. x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 1, art. 31, art. 33 si art. 38¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 1** (3) Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”

“**Art. 31** (3⁴) Data schimbării domiciliului fiscal este data comunicării deciziei de modificare a domiciliului fiscal.”

“**Art. 33** (1) Pentru **administrarea** impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

“**Art. 38¹** (1) În cazul în care se schimbă domiciliul fiscal, potrivit legii, competența teritorială trece la noul organ fiscal de la data schimbării domiciliului fiscal.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și contribuabililor mari și mijlocii, definiți potrivit legii, în cazul în care se modifică această calitate.

(3) **În situația în care se află în curs de derulare o procedură fiscală, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze.**”

Nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății cu privire la necompetența AFCM Ploiești de a efectua inspecția fiscală, având în vedere următoarele considerente:

- la data la care inspecția fiscală a fost inițiată prin emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală - 02.07.2015/10.07.2015, societatea avea domiciliul în x, fiind în administrarea DGRFP Ploiești;

- data schimbării domiciliului fiscal este data de 17.07.2015, respectiv data comunicării deciziei de modificare a domiciliului fiscal;

- organul fiscal care a început procedura inspecției fiscale, respectiv AFCM Ploiești, este competent să o finalizeze, aspect expres stipulat de art. 38¹ din Codul de procedura fiscală.

Cu privire la contestația formulată de societate împotriva impozitului pe profit în suma de x lei, a accesoriilor aferente impozitului pe profit în suma totală de x lei (x lei + x lei), a TVA în suma de x lei, se reține că singura motivație a acesteia o reprezintă necompetența organului fiscal în efectuarea inspecției fiscale.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neintemeiată contestația formulată de **SC x SRL** vizând necompetența organelor de inspecție fiscală din cadrul AFCM Ploiești în efectuarea inspecției fiscale atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei reprezentand TVA lunar:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat SC x SRL scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri, in conditiile in care, pe de-o parte contestatara nu aduce argumente cu privire la lipsa a doua CMR-uri si lipsa datei din unele CMR-uri, iar pe de alta parte organele de inspectie fiscala nu au analizat daca sunt indeplinite toate conditiile prevazute de legislatia nationala, cat si de jurisprudenta europeana privind indeplinirea sau nu a conditiilor pentru aplicarea scutirii de TVA.

În fapt, în perioada mai 2010 – noiembrie 2011, în baza contractului de vanzare nr. 1/01.05.2010, societatea a efectuat livrări de bunuri, zahar, coca-cola, fanta, vin alb/rosu si lemne de foc catre firma x x, fiind emise in acest sens 90 de facturi fiscale.

Intrucat au constatat ca documentele prezentate de societate nu atesta transportul bunurilor din Romania in x (pe unele CMR-uri exista denumiri diferite ale aceluiași beneficiar, pentru un numar de 2 facturi nu s-au prezentat CMR-uri, pe unele documente de transport nu au fost inscrite semnatura beneficiarului si data receptiei, iar in ceea ce priveste transportatorii - firme din x - exista neclaritati in legatura cu valabilitatea codului de TVA sau informatiile din declaratiile depuse de acestea) organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de mai sus si au colectat suplimentar TVA in suma de x lei.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin. (9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Totodată, potrivit prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...]”,

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi

comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, modificat prin OMFP nr. 2421/2007:

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

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

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

și, după caz,

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

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, în perioada mai 2010 – noiembrie 2011, in baza contractului de vanzare nr. x, societatea a efectuat livrări de bunuri, zahar, coca-cola, fanta, vin alb/rosu si lemne de foc catre firma x x, fiind emise in acest sens 90 de facturi fiscale.

Intrucat au constatat ca documentele prezentate de societate nu atesta transportul bunurilor din Romania in x (pe unele CMR-uri exista denumiri diferite ale aceluasi beneficiar, pentru un numar de 2 facturi nu s-au prezentat CMR-uri, pe unele documente de transport nu au fost inscrite semnatura beneficiarului si data receptiei, iar in ceea ce priveste transportatorii - firme din x - exista neclaritati in legatura cu valabilitatea codului de TVA sau informatiile din declaratiile depuse de acestea) organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de mai sus si au colectat suplimentar TVA in suma de x lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 4 și art. 5 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căroră:

„**Art. 4** Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trasura. Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trasura nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții.”

„**Art. 5 - 1.** Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

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

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

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

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

- „a) locul și data întocmirii sale;
- b) numele și adresa expeditorului;
- c) numele și adresa transportatorului;
- d) **locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;**
- e) **numele și adresa destinatarului;**
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcasele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”

Astfel, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, existând prevederi legale exprese privind elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină acest document.

3.2.1. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei):

Conform prevederilor legale anterior citate, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Asa cum am aratat anterior, in ceea ce priveste **documentul de transport din România în alt stat membru**, acesta poate fi, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala pentru un numar de doua facturi, respectiv nr. x, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operatiunea de livrare intracomunitara **cu documente de transport** care sa probeze indubitabil ca bunurile vandute au parasit fizic teritoriul Romaniei si au ajuns la destinatie in alt stat membru, **desi aceste documente sunt prevazute legislativ in lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitata.**

Or, contestatara nu a prezentat aceste documente nici cu prilejul inspectiei fiscale, nici cu cel al formularii contestatiei, desi chiar jurisprudenta comunitara recunoaste obligatia furnizorilor din cadrul unor astfel de tranzactii de a prezenta dovezi care sa dovedeasca transportul bunurilor in alt stat membru pentru a justifica scutirea de taxa **in functie de conditiile prevazute expres in aceasta privinta de legislatia nationala** (a se vedea pct. 38 din Hotararea data in cazul C-273/11 Mecsek-Gabona).

În acest sens se retine ca art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede in mod expres ca **"Scutirile prevazute la capitolele 2-9 se aplica fara sa aduca atingere altor dispozitii comunitare si in conformitate cu conditiile pe care statele membre le stabilesc in scopul de a asigura aplicarea corecta si directa a acestor scutiri si a preveni orice posibila evaziune, fraudă sau abuz"**. De aici rezulta dreptul Romaniei in calitate de stat membru de a stabili prin propria legislatie interna in ce conditii concrete se aplicarea scutirile in materie de TVA, inclusiv in cazul livrarilor intracomunitare, dupa cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 10 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

De altfel, faptul că societatea a depus în susținerea acestui capăt de cerere copii ale avizelor de însoțire a marfurilor (nesemnate și nestampilate de destinatarul marfurilor) nu prezintă relevanța, întrucât nu constituie o probă pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, nefiind de natură să înlocuiască documentul de transport **din România în alt stat membru**, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC x SRL** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, cu privire la TVA in suma de x lei.

3.2.2 Referitor la TVA in suma dex lei:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA cuprinsa la pozitiile nr. 1-18, 37, 38, 41, 44, 46, 47, 48, 50, 51, 57, 59, 60 - 62, 64, 65, 67, 68, 69, 71, 72, 74, 75, 77, 79, 81, 83, 86 si 87 din Anexele 13 si 16 ale raportului de inspectie fiscala, cu privire la facturile fiscale emise catre x x, pentru livrarile intracomunitare de bunuri, pe motiv ca pe documentele de transport nu a fost inscrisa **data** primirii mărfii.

Se retine ca CMR-urile atasate in sustinerea contestatiei de catre societate sunt in copie ilizibila, motiv pentru care s-au avut in vedere elementele inscrise in Anexa 13 a raportului de inspectie fiscala.

Mai mult, societatea, cu privire la lipsa datei din CMR, nu aduce niciun argument in contestatia formulata care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că nu se justifică cu documente că bunurile au fost transportate în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv că au părăsit fizic teritoriul României. De altfel, era in sarcina acesteia să solicite înscrierea în scrisorile de transport, în mod concret, a tuturor elementelor obligatorii prevăzute de acest document referitoare la condițiile de transport, astfel cum sunt expres prevăzute la art. 6 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contribuabila a princiliului neutralitatii taxei pe valoarea adaugata, intrucat desi implica, printre altele, si prevalenta substantei asupra formei si constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislatia comunitara, ***acesta nu se aplica facand abstractie si in detrimentul celorlalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, cum sunt principiile proportionalitatii, al securitatii juridice si al luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.*** Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza acordarea scutirii de TVA in cazul livrarilor intracomunitare de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond (bunurile au fost transportate în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv că au părăsit fizic teritoriul României, etc), cat si a celor de forma (existenta unor facturi fiscale si CMR-uri care sa contina toate informatiile obligatorii, prevazute de legislatia in vigoare), legislatia comunitara recunoscand statelor membre dreptul de a lua masurile necesare si proportionale, pentru a avea siguranta ca TVA este perceputa si colectata sub supravegherea organelor fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu a adus argumente in concret și nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neinscrierea in CMR-uri a datei primirii marfurilor, care constituie un element obligatoriu al scrisorilor de trasura, rezultă că acestea în mod legal au constatat că **SC x SRL** are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă dex lei. Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2.3. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei - xx lei -x lei):

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA cuprinsa in facturile fiscale emise catre x x, pentru livrarile intracomunitare de bunuri, pe motiv ca pe unele CMR-uri exista denumiri diferite ale aceluiasi beneficiar, iar in ceea ce priveste transportatorii - firme din x - exista neclaritati in legatura cu valabilitatea codului de TVA sau informatiile din declaratiile depuse de acestea, aspecte care nu se regasesc ca fiind obligatorii cu privire la documentele de transport.

De asemenea, organele de control au constatat si urmatoarele aspecte:

1. In anul 2013 Compartimentul de informatii din cadrul DGRFP Ploiesti a transmis o solicitare de informatii autoritatilor fiscale din x privind firma x x. Prin adresa nr. 54032/16.12.2014, s-a comunicat faptul ca administratorul firmei, domnul Gianotti Salvatore locuieste in Romania.

2. In timpul inspectiei fiscale, **SC x SRL a prezentat** urmatoarele documentele privind firma beneficiara din x:

- Procesul-verbal de aderare la invitatia de prezentare in instanta incheiat in data de 16.07.2014 la sediul Oficiului vamilor din Benevento din data de 16.07.2014, din care rezulta ca in data de 05.03.2014 functionarii s-au deplasat la sediul legal al x x pentru efectuarea unei verificari partiale a TVA/INTRA **pentru anii 2012 si 2013;**

- la data de 16.07.2014 s-a prezentat la sediul autoritatilor fiscale din x administratorul firmei respective fara a prezenta documentele contabile solicitate, motivand ca nu le detine, acestea fiind pierdute.

Se retine ca livrarile intracomunitare care au facut obiectul inspectiei fiscale se refera la perioada **mai 2010 – noiembrie 2011.**

3. Pentru verificarea operatiunilor intracomunitare in timpul controlului a fost intocmita Nota de fundamentare solicitare informatii de tip SCAC/AF din data de 23.07.2015 transmisa Compartimentului de informatii din cadrul DGRFP Ploiesti cu adresa nr.x.

Se retine ca **organele de inspectie fiscala nu au primit raspunsul la solicitarea respectiva, aspect reconfirmat si prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. 34042/20.07.2016.**

Fata de cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele aspecte:

1. Din analiza CMR-urilor existente la dosarul cauzei (care fac obiectul acestui capat de cerere), rezulta ca acestea cuprind toate elementele obligatorii, prevazute la art. 6 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

In ceea ce priveste denumirea beneficiarului, "x" sau "x", existenta pe aceste CMR-uri, se retine ca pe de-o parte, datele de identificare ale firmei sunt aceleasi: adresa - x, iar pe de alta parte, organele de inspectie fiscala nu au intreprins demersuri in vederea clarificarii acestei neconcordanțe, singura mentiune din RIF fiind "*pentru codul IT x este inregistrata firma x*".

2. Din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de control au verificat si analizat comenzile comerciale incheiate intre contestatara si societatea

beneficiara din x, inclusiv condițiile de livrare și de transport prevăzute de acestea, cu atât mai mult, cu cât în contractul nr. x atașat la dosarul cauzei, la art. 8 se stipulează: *“vanzatorul va preda produsele în condițiile DDP solicitate de cumparator, conform contractului.”*

3. De la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. În speta relevantă este decizia pronunțată în **Cauza C-273/11, Mecsek-Gabona**.

Conform punctului de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP prin adresa nr. 669176/03.12.2014:

*“In împrejurări precum cele din cauza C-273/11, Mecsek-Gabona, articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, **cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, ca acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de proba sau ca știa ori ar fi trebuit să știe ca operațiunea pe care a efectuat-o facea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și ca nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.**”*

4. Întrucât în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speta **nu au fost sesizate** organele de urmărire și cercetare penală, prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AFCM Ploiești precizări suplimentare privind respectarea jurisprudenței CJUE, în ceea ce privește neacordarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare.

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au dat curs solicitărilor respective, prin adresa nr. 1x, înregistrată la DGRFPB sub nr. x menționând numai faptul că nu s-au primit informațiile solicitate autorităților fiscale din x.

5. În condițiile în care, pe de-o parte organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speta nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală, rezulta că acestea nu au avut suspiciuni vizând realitatea livrărilor, motiv pentru care, aveau obligația de a analiza livrările intracomunitare de bunuri efectuate de contestatară prin prisma tuturor elementelor și împrejurărilor relevante din perspectiva îndeplinirii sau nu a condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA, respectiv prin prisma tuturor elementelor ce derivă din jurisprudența CJUE.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- **tranzactiile** in cauza, in pofida aplicarii formale a conditiilor prevazute de dispozitiile legale, **au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale** care ar contraveni scopului acelor dispozitii;

- existenta unor **probe obiective** din care sa rezulte ca scopul esential al operatiunilor in cauza este de a se obtine un avantaj fiscal,

desi, in vederea stabilirii tratamentului fiscal aplicabil:

- in virtutea art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza;

- in virtutea rolului sau activ, acestea sunt de asemenea indreptatite, conform art. 7 din Codul de procedura fiscala, sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra îndeplinirii sau nu a condițiilor privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, cu atat mai mult cu cat, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, organele de inspectie fiscala au comunicat faptul ca nu au primit raspunsul la solicitare informatii de tip SCAC/AF din data de 23.07.2015 transmisa Compartimentului de informatii din cadrul DGRFP Ploiesti cu adresa nr. x.

În consecință, in temeiul dispozitiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza a se dispune desființarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH x emisă de AFCM Ploiesti, cu privire la TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“

Organele de inspectie fiscala competente conform dispozitiilor art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv **organele de inspectie fiscala din cadrul AFCM Bucuresti** vor proceda la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de livrarile intracomunitare efectuate de contribuabila, respectiv vor

proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acesteia, ținând cont de toate condițiile prevăzute de legislația națională, cât și de jurisprudența europeană.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei), în condițiile în care la pct. 3.2.3 al prezentei decizii s-a dispus desființarea actului atacat cu privire la debitul în suma de x lei reprezentând TVA, iar, potrivit Anexei 17 a raportului de inspectie fiscala, accesoriile au fost calculate cumulat la soldul ramas de achitat în perioada de raportare.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH x, AFCM Ploiesti a stabilit în sarcina societatii accesorii aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 25.03.2010 - 31.12.2015.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Începând cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 si art. 120¹ s-au modificat după cum urmează:

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

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

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

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

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile dispozițiile art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

“Art. 173. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 174. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

“Art. 176. - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

În condițiile în care la pct. 3.2.3 al prezentei decizii s-a dispus desființarea actului atacat cu privire la debitul în sumă de x lei reprezentând TVA, iar, potrivit Anexei 17 a raportului de inspecție fiscală, accesoriile au fost calculate cumulativ la soldul rambursat de achitat în perioada de raportare, urmează ca, în temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, să se dispună desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-PH x emisă de AFCM Ploiești, cu privire la accesoriile aferente TVA în sumă de x lei (x lei + x lei).

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar,

dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat. “

Drept pentru care, organul fiscal competent conform dispozițiilor art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv **AFCM București** urmează să efectueze un nou calcul al accesoriilor aferente TVA, ținând cont de prevederile legale în vigoare și de cele reținute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 128 și art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jurisprudența CJUE, art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, art. 4, art. 5 și art. 6 din Decretul nr. 451/1972, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art. 173, art. 174, art. 176, art. 279 alin. 1 și 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015

DECIDE

1. Respinge în parte ca neintemeiată contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-PH x emisă de AFCM Ploiești, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

2. Desființează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-PH x emisă de AFCM Ploiești, cu privire la:

- taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei).

Urmează ca organul fiscal competent conform dispozițiilor art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București, să procedeze la reanalizarea situației fiscale a societății, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare, de reținerile din prezenta decizie și de susținerile contribuabilei, cu privire la:

- taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.