

DECIZIA nr. 893 din 10.11.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**,
cu sediul in Belgia,,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014, completata cu adresele nr.2014, inregistrata sub nr.2014 si nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Serviciul Inspectie Fiscala – Reprezentante straine si nerezidenti cu privire la contestatia formulata de ABC inregistrata sub nr.2014.

Obiectul contestatiei formulata prin reprezentant fiscal REPFISC SRL in baza procurii datata 29.05.2014, prezentată cu adresa înregistrată sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B xxx/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. R-B yyy/2014 si comunicata sub semnatura in data de2014.

ABC contesta obligatii fiscale în suma de **TSC lei** reprezentand:

- D lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- A lei accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Serviciului Inspectie Fiscala – Reprezentante straine si nerezidenti au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC cod RO.....X1 (denumita in continuare ABC RO), pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 09.12.2009-31.01.2011 pentru solutionarea decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. R-B yyy/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B xxx/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la

stabilirea unei diferente de TVA de plata in suma de P lei si a accesoriilor aferente TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC RO solicita anulara deciziei de impunere nr. F-B xxx/2014 invocand urmatoarele:

In urma controalelor incrucisate si a informatiilor tip SCAC primite, inspectorii fiscali au stabilit valoarea TVA din facturile emise de furnizorul FZEXT1 cod RO.....Y2 (denumita in continuare FZEXT1 RO) si neinregistrate in evidentele de TVA ale societatii, ci in cele ale ABC cod BE.....X2 (denumita in continuare ABC BE), pentru care au estimat o suma de taxa deductibila in cuantum de D lei pe care societatea nu a dedus-o. Inspectorii au mai solicitat informatii de tip SCAC si in legatura cu FZEXT1 cod BE.....Y3 (denumita in continuare FZEXT1 BE), fara ca din documentele inspectiei sa reiasa motivele solicitarii acestor informatii intrucat facturile ce au facut obiectul investigatiei nu implica companiile inregistrate in Belgia.

Din modul de redactare a raportului de inspectie fiscala nu reiese cum a fost stabilita TVA nededusa de societate in suma de D lei tinand cont de faptul ca autoritatile belgiene au confirmat faptul ca ABC BE a inregistrat achizitii de la FZEXT1 RO in valoare de E1 euro, din care se poate extrage TVA-ul de 24% in valoare de E2 euro (desi facturile sunt si cu 24% si cu 19% TVA) si, prin aplicarea unui curs mediu de 4 lei/euro, ar rezulta un TVA „nededus” de L1 lei, cu mult peste suma considerata de organele de inspectie fiscala.

Premisele eronate de la care au pornit inspectorii fiscali sunt elucidate din abordarea TVA colectata, unde in anexa 8 s-au cuprins toate facturile emise de FZEXT1 RO catre societate in suma totala de L2 lei, din care TVA in suma de L3 lei si baza impozabila de L4 lei. In cadrul acestei anexe, organele fiscale au determinat acele facturi care nu au fost confirmate de autoritatile belgiene ca fiind inregistrate de ABC BE pentru care TVA este in suma de D lei corespunzatoare unei baze impozabile de L5 lei.

Pornind de la aceasta prezumtie total eronata inspectorii au considerat ca societatea a livrat bunuri catre FZEXT1 BE in Belgia si ca nu a prezentat documente justificative pentru scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare presupuse a fi efectuate, considerand TVA colectata in suma de D lei care reprezinta TVA inscrisa in facturile presupuse a fi neconfirmate de autoritatile fiscale belgiene. In acest sens, inspectorii fiscali au considerat ca achizitiile efectuate de societate nu au fost facute cu scopul livrarii catre clientii acesteia si au considerat TVA de D lei, pe care anterior au tratat-o ca nededusa drept TVA colectata suplimentar.

In consecinta, inspectorii fiscali au considerat ca un TVA la care se presupune ca societatea ar fi avut dreptul de deducere si pe care aceasta nu a dedus-o, devine acum TVA colectata, contrar principiului neutralitatii TVA prevazut de legislatia romaneasca si europeana in materie de TVA.

Fata de abordarea organelor de inspectie fiscala, societatea considera ca au invocat o baza legala total eronata pentru colectarea TVA, in conditiile in care neprezentarea facturilor pentru bunurile transportate catre FZEXT1 BE conduce la faptul ca era vorba de livrari asimilate (livrari catre sine) de bunuri mobile, pentru care se colecteaza TVA doar daca taxa aferenta bunurilor respective ar fi fost dedusa conform art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Inspectorii nu au facut suficiente verificari cu privire la trasabilitatea bunurilor, iar stabilirea TVA colectata s-a bazat pe investigatii superficiale, fara ca acestea sa fie documentate, respectiv:

- inspectorii au stabilit ca, din moment ce bunurile au ajuns in Belgia conform delivery note-urilor si CMR-urilor aferente, societatea a achizitionat in fapt aceste bunuri si le-a livrat in Belgia, fara sa isi inregistreze facturile de achizitie aferente si fara sa emita facturi de livrare, desi FZEXT1 RO a emis eronat facturi de livrare intracomunitara pe codul de TVA din Romania in loc de codul de TVA din Belgia, iar autoritatile fiscale ar fi trebuit sa solicite furnizorului efectuarea corectiilor necesare;

- bunurile ajunse in Belgia au fost vandute de ABC BE pe teritoriul Belgiei catre diversi clienti, ceea ce dovedeste ca societatea nu ar fi trebuit sa inregistreze nici achizitiile, nici livrarile aferente, asa cum a si procedat;

- inspectorii nu au luat toate masurile pentru a se asigura ca facturile emise de FZEXT1 RO catre societate si confirmate de autoritatile belgiene pentru suma de E1 euro coincid cu cele prezentate de aceste autoritati in jurnalele de cumparari, iar din modul de redactare a RIF se intelege ca au fost considerate neconfirmate doar facturile emise de acest furnizor catre societate si care au facut obiectul transportului intracomunitar din Romania in Belgia; cu toate acestea, din verificarea facturilor de achizitie din anexa nr. 8 la RIF si care apar ca fiind neconfirmate de autoritatile belgiene comparativ cu cele inscrise de ABC BE in jurnalul de achizitii din anexa nr. 1 la contestatie reiese ca mare parte din facturi sunt inregistrate in evidentele de TVA din Belgia, rezultand in mod clar o eroare fundamentala de preluare sau de interpretare a informatiilor;

- faptul ca o parte din facturi nu corespund unui transport intracomunitar confirmat de inspectorii nu corespunde cu declaratiile furnizorului, care mentioneaza ca bunurile au fost puse la dispozitia societatii la depozitul din Curtea de Arges, nefiind nevoie de documente de transport;

- din RIF nu rezulta ce relevanta are confirmarea sau neconfirmarea inregistrarii facturilor de catre ABC BE din moment ce toate facturile respective sunt emise de furnizorul FZEXT1 RO catre societate, pe codul de TVA din Romania;

- mai mult, in cazul facturilor confirmate prin RIF ca ar face obiectul unor livrari locale la depozitul din Curtea de Arges, inspectorii nu au solicitat documente suplimentare privind trasabilitatea marfii, respectiv documente din care sa reiasa ca aceste marfuri au fost transportate din Romania in Belgia imediat dupa receptia lor in depozitul local; or, daca pentru achizitiile neconfirmate de autoritatile belgiene inspectorii au presupus ca acestea reprezinta livrari intracomunitare din Romania in Belgia, pentru achizitiile confirmate ca fiind

inregistrate in Belgia de ce nu au considerat ca in realitate societatea a livrat intracomunitar si acele marfuri si nu au considerat TVA nededusa aferenta drept TVA colectata, asa cum au procedat in prima situatie.

In concluzie, societatea considerata eronata si nejustificata stabilirea TVA colectata suplimentar aferenta facturilor prezentate in anexa nr. 8 la RIF intrucat societatea nu trebuia sa inregistreze facturile emise eronat de furnizor pe codul de Romania, desi bunurile au fost livrate din Romania in Belgia, din moment ce nu s-au efectuat achizitii de bunuri corespunzatoare unor livrari intracomunitare, iar achizitia bunurilor a fost efectuata de ABC BE.

Societatea reclama si faptul ca inspectia fiscala a fost suspendata o perioada indelungata, pana la limita maxima a dreptului de prescriptie prevazut de lege pentru exercitarea dreptului de deducere, ceea ce i-a adus prejudicii morale si financiare.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta si inregistrata in scop de TVA in Romania era obligata sa colecteze TVA pentru bunurile achizitionate in Romania si transportate ulterior la sediul sau din Belgia, in conditiile in care nu a emis autofacturi pentru aceste transferuri, pentru a justifica scutirea de TVA in conditii similare livrarilor intracomunitare de bunuri.

In fapt, ABC este o societate belgiana inregistrata in scopuri de TVA in Belgia cu codul BE.....X2 (identificata in cuprinsul prezentei sub denumirea ABC BE).

In calitate de persoana impozabila nestabilita in Romania societatea nerezidenta s-a inregistrat in scopuri de TVA si in Romania in baza prevederilor art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, primind codul de TVA romanesc RO.....X1 atribuit in data de 09.12.2009 conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. In data de 25.02.2010 societatea nerezidenta a depus declaratia de mentiuni 090 nr. prin care solicita anularea inregistrării in scopuri de TVA incepand cu data de 01.04.2010, ca urmare a incetării activității.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 09.12.2009-31.01.2011.

Societatea verificata: ABC inregistrata in scopuri de TVA in Romania sub codul RO.....X1 (identificata in cuprinsul prezentei sub denumirea ABC RO).

Din raportul de inspectie fiscala nr. R-B yyy/2014 reiese ca intre ABC BE si FZEXT1 din Belgia cod BE.....Y3 (identificata in cuprinsul prezentei sub denumirea FZEXT1 BE) exista incheiat un contract din data de 24.10.2007 avand ca obiect prelucrarea si vanzarea de componente hardware.

In Romania ABC RO a inregistrat TVA deductibila in suma de L6 lei provenind din achizitionarea de bunuri (circuite electronice si module electronice) din Romania de la FZEXT1 din Belgia, inregistrat la randul lui in scopuri de TVA din Romania sub codul RO.....Y2 (identificata in cuprinsul prezentei sub denumirea FZEXT1 RO).

Constatand diferente intre valorile declarate de societatea beneficiara si cele declarate de partenerii furnizori - FZEXT1 RO si filiala sa din Romania FXTIN2 SRL cod de TVA RO.....Z1 – organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea incrucisata a tranzactiilor si la solicitarea de informatii de tip SCAC de la autoritatile belgiene, rezultand urmatoarele:

1. FZEXT1 RO:

- contribuabilul nerezident a inregistrat facturi de livrare de circuite electronice si module electronice catre ABC RO in valoare totala de L2 lei cu TVA aferenta in suma de L7 lei (anexa 8);

- bunurile livrate au fost produse/asamblate in Romania – Curtea de Arges de catre FXTIN2 SRL cod de TVA RO.....Z1 in baza unui contract de lohn incheiat cu FZEXT1 RO;

- din nota explicativa a reprezentantului FZEXT1 RO reiese ca societatea beneficiara a detinut pana in luna martie 2011 un spatiu de depozitare in locatia Curtea de Arges,, complet separat si securizat; deoarece depozitarea s-a efectuat in aceeasi cladire nu s-au emis documente de transport, ci doar delivery note si invoice (factura) catre beneficiar;

- din facturile emise de acest furnizor ABC RO a inregistrat si declarat in evidentele de TVA doar factura nr. F1/2009 in valoare de L8 lei pentru care a dedus TVA in suma de L6 lei (in loc de TVA din factura de L9 lei);

2. FXTIN2 SRL cod de TVA RO.....Z1

- intre aceasta societate si ABC RO a existat un contract de locatiune si prestari de servicii din 01.03.2010 pentru depozitul din Curtea de Arges;

- au fost emise facturi de prestari de servicii (inchiriere si management depozit) in valoare de H1 lei cu TVA aferenta de H2 lei fara ca, in mod corect, beneficiara ABC RO sa deduca taxa astfel facturata;

3. ABC BE:

- au fost primite informatii de la autoritatile belgiene din care rezulta ca achizitiile declarate au fost in quantum de: EH1 euro in 2009, EH2 euro in 2010 si EH3 euro in perioada 01.01.2011-30.09.2011;

- autoritatile belgiene au transmis: jurnalele de cumparari in care sunt inregistrate o parte din facturile de achizitie emise de FZEXT1 RO catre ABC RO, facturile de achizitie, delivery note si packing list emise de FZEXT1 RO catre

ABC RO privind transferul bunurilor in stocul ABC RO aflat in spatiul de depozitare din Curtea de Arges.

Pentru FZEXT1 BE au fost solicitate informatii de tip SCAC, dar in cuprinsul raportului nu este prezentat raspunsul transmis de autoritatile belgiene.

Urmare verificarii TVA deductibila, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea ABC RO nu si-a dedus TVA in suma de D lei, fara sa stabileasca diferente, astfel ca TVA deductibila conform contribuabilului si conform inspectiei este in suma de L6 lei.

Referitor la TVA colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea ABC RO a realizat operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere, respectiv livrari intracomunitare catre un operator intracomunitar din Germania.

Pentru facturile de achizitie de la FZEXT1 RO prezentate in anexa 8 si neconfirmate ca fiind inregistrate de catre ABC BE, societatea nerezidenta inregistrata in scopuri de TVA in Romania ABC RO a prezentat delivery note si CMR-uri care atesta faptul ca „aceste bunuri au ajuns FZEXT1 – BELGIA”, fara sa prezinte facturi de livrare pentru aceste bunuri, neputandu-se justifica scutirea de TVA pentru livrari intracomunitare prevazuta de 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 10 alin. (1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de D lei pentru bunurile livrate in Belgia fara factura.

Din dosarul cauzei rezulta si urmatoarele aspecte declarate de imputernicitul societatii nerezidente ABC RO prin notele explicative din anexele 2.1. si 2.2 la RIF:

- societatea nerezidenta s-a inregistrat in scopuri de TVA in Romania intrucat a dorit sa realizeze achizitii intracomunitare/transferuri de bunuri si livrari catre clienti din Romania si livrari intracomunitare, in functie de conditiile de piata;

- deconturile si declaratiile informative depuse pe codul de TVA romanesc al societatii s-au bazat de informatiile furnizate de reprezentantii societatii si nu poate decat presupune ca au existat operatiuni care nu au fost comunicate societatii REPFISC SRL pentru a fi incluse in evidentele referitoare la TVA in Romania, aceasta din urma societate fiind implicata numai in depunerea deconturilor de TVA, fara a detine informatii cu privire la stocurile detinute de ABC BE in Romania sau in strainatate;

- facturile emise de FZEXT1 RO catre ABC RO nu au fost comunicate imputernicitului, fiind inregistrate numai in contabilitatea din Belgia, iar din discutiile cu managementul societatii nerezidente a rezultat ca produsele ce fac obiectul facturilor de achizitie neinregistrate au fost respinse in urma testarii si au fost trimise direct catre ABC BE in Belgia; transportul a fost organizat de FXTIN2 SRL care a incheiat contractul de transport cu UPS;

- cu privire la corelatia dintre bunurile aferente facturilor de achizitie si bunurile aferente facturilor de vanzare, din informatiile furnizate de ABC BE reiese ca bunurile asamblate de FXTIN2 SRL sunt supuse testarii pentru verificarea calitatii si conformitatii, iar produsele care au fost livrate de ABC BE si inscrise in jurnalele de vanzari sunt acelea care au trecut testele si au fost expediate direct din Romania de catre FXTIN2 SRL prin UPS catre clientii finali (si care au facut obiectul facturilor inscrise in deconturi);

- restul produselor facturate de FZEXT1 RO care nu au trecut testele de conformitate au fost transmise catre ABC BE prin intermediul UPS;

- intrucat ABC RO a incredintat operarea spatiului inchiriat in Romania catre FXTIN2 SRL, corelatia intre bunurile achizitionate si cele livrate nu poate fi realizate de imputernicit, iar din discutiile cu managementul ABC BE reiese ca se lucreaza la o astfel de situatie;

- ABC BE s-a inregistrat direct in scopuri de TVA in Romania, iar imputernicirea acordata REPFISC SRL se refera numai la tinerea evidentei privind TVA si intocmirea si depunerea deconturilor pe baza informatiilor furnizate de societatea nerezidenta, care este obligata sa colaboreze cu autoritatile fiscale din Romania in calitatea ei de contribuabil.

In drept, potrivit art. 128, art. 143 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa controlului:

„Art. 128. – (9) **Livrarea intracomunitară** reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

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

„Art. 143. – (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

„Art. 155. – (4) **Persoana impozabilă va emite o autofaktură** în termenul stabilit la alin. (1), **pentru fiecare transfer pe care l-a efectuat în alt stat membru, în condițiile art. 128 alin. (10) și pentru fiecare achiziție intracomunitară efectuată în România în condițiile stabilite la art. 130¹ alin. (2) lit. a)**”.

Referitor la transferuri, pct. 6 alin. (16) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„6. (16) În sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, **transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare cu plată de bunuri, fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă. Caracteristic acestei operațiuni este faptul că în momentul expedierii bunurilor dintr-un**

stat membru în alt stat membru, acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal și pe cale de consecință, aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc. [...]”.

Pentru aplicarea scutirilor de taxa, conform art. 10 din Instrucțiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

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”.

Pentru transferuri asimilate unor livrări intracomunitare, se emit facturi prin autofacturare, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la pct. 71 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„71. (1) **Persoana înregistrată sau care ar fi fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată să emită facturi prin autofacturare**, potrivit prevederilor art. 155 alin. (4) din Codul fiscal, **pentru fiecare transfer pe care l-a efectuat în alt stat membru. Factura se emite numai în scopul taxei, fiind obligatorie menționarea următoarelor informații:**

a) numărul facturii va fi un număr secvențial acordat în baza uneia sau mai multor serii, care identifică în mod unic o factură;

b) data emiterii;

c) la rubrica furnizor, numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA din România al persoanei impozabile, iar în cazul persoanei impozabile nestabilite în România, care și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, se va înscrie denumirea/numele persoanei care efectuează transferul, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, ale reprezentantului fiscal;

d) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA acordat de autoritățile fiscale din alt stat membru persoanei impozabile care realizează transferul, la rubrica cumpărător;

e) adresa exactă a locului din care au fost transferate bunurile, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile;

f) denumirea și cantitatea bunurilor transferate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) din Codul fiscal, în definirea bunurilor în cazul transferului de mijloace de transport noi;

g) data la care au fost transferate bunurile;

h) valoarea bunurilor transferate”.

În ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile stabilite în alte state membre și obligațiile ce revin acestora, potrivit art. 153 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 153. – (4) **O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni**, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6). Nu sunt obligate să se înregistreze în România, conform acestui articol, persoanele stabilite în afara Comunității care efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate.

(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:

a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau

b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă”.

„Art. 156. – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) **Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni**, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”.**

Referitor la aplicarea acestor prevederi, pct. 66 si pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„66. (6) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și nu este stabilită prin sediul/sedii fixe în România este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru operațiunile prevăzute la art. 153 alin. (4) și (5) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor prevăzute la art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, organul fiscal competent nu va înregistra în scopuri de TVA persoana impozabilă nestabilită în România dacă urmează să realizeze în România numai operațiuni pentru care potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal beneficiarul este persoana obligată la plata TVA. În scopul înregistrării persoana impozabilă nestabilită în România trebuie să furnizeze o declarație pe propria răspundere organului fiscal competent în care să menționeze că va realiza în România operațiuni taxabile pentru care este persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal și/sau că urmează să desfășoare operațiuni scutite cu drept de deducere, cu excepția serviciilor de transport și a serviciilor auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - f), h) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal pentru care înregistrarea este opțională. Pe lângă declarația pe propria răspundere vor fi prezentate contractele sau comenzile din care rezultă aceste informații. În cazul în care persoana impozabilă nestabilită în România solicită înregistrarea conform art. 153 alin. (5) din Codul fiscal, va trebui să prezinte contractele/comenzile în baza cărora urmează să efectueze livrări și/sau achiziții intracomunitare care au locul în România.

(7) Persoana impozabilă nestabilită în România se va înregistra la autoritatea fiscală competentă, după cum urmează:

a) fie direct, fie prin desemnarea unui reprezentant fiscal, dacă persoana este stabilită în spațiul comunitar. În cazul înregistrării directe, această persoană va declara adresa din România la care pot fi examinate toate evidențele și documentele ce trebuie păstrate în conformitate cu prevederile acestui titlu;

b) prin desemnarea unui reprezentant fiscal, dacă persoana nu este stabilită în spațiul comunitar”.

„79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică:**

d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;

e) **facturile și alte documente emise sau primite** de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;

f) un registru al nontransferurilor de bunuri transportate de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul acesteia în afara României, dar în interiorul Comunității pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (12) lit. f) - h) din Codul fiscal, precum și pentru alte situații în care se aplică măsuri de simplificare aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice. [...]

g) un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au fost importate în România ori achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilă în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România [...].

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) **valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;

[...]

b) **valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

[...]

c) **taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;**

d) **taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;**

e) **calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:**

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să își stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, se retine ca in materie de TVA, in vederea urmaririi circuitului bunurilor in spatiul comunitar in contextul lipsei barierelor vamale, persoanelor impozabile care realizeaza operatiuni intracomunitare le revin obligatii specifice, chiar si in masura in care ele nu sunt stabilite pe teritoriul statului membru in care se realizeaza o parte din aceste operatiuni.

Concret, o persoana impozabila stabilita pe teritoriul unui stat membru, care achizitioneaza bunuri de pe teritoriul altui stat membru si care le transporta in propriul stat membru in vederea constituirii unui stoc care urmeaza a fi vandut in respectivul stat membru **realizeaza un transfer, pentru care este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA** in statul membru de unde achizitioneaza bunurile. Odata inregistrata in scopuri de TVA (fie direct, fie prin intermediul unui reprezentant fiscal) persoana impozabila nestabilita pe teritoriul statului membru unde s-a inregistrat **are datoria sa respecte toate obligatiile specifice persoanelor inregistrate in scop de TVA**: emitere si primire facturi, intocmire jurnale de vanzari si de cumparari, depunere deconturi si declaratii informative, tinerea evidentelor contabile etc.

In speta, ABC BE persoana impozabila stabilita in Belgia (unde este inregistrata cu codul BE.....X2) s-a inregistrat direct in scopuri de TVA si in Romania si a primit in acest sens cod de TVA din Romania RO.....X1.

Aceasta persoana a achizitionat componente electronice de la o alta persoana impozabila din Belgia, inregistrata la randul ei in scopuri de TVA si in Romania, identificata sub denumirea FZEXT1 RO sub conditia de livrare „franco fabrica”, asa cum reiese din contractul de vanzare „fabricatie in regim subcontractare” incheiat intre parti la data de 24.10.2007, revizuit la 09.12.2009.

In acest sens, conform anexei 1 la procesul-verbal nr.2011 FZEXT1 RO pe codul de TVA romanesc a emis facturi de livrare cu TVA catre ABC RO pe codul de TVA romanesc, incepand cu data de 11.12.2009 si pana la data de 31.01.2011 in valoare de L2 lei, din care TVA in suma de L7 lei. Aceleasi facturi sunt mentionate si in anexa nr. 8 la RIF. Din verificarea efectuata la FZEXT1 RO a reiesit ca bunurile au fost puse la dispozitia ABC RO la depozitul din Curtea de Arges, iar toate sumele aferente facturilor emise au fost incasate prin transfer bancar.

In urma solicitarilor de informatii de tip SCAC, autoritatile fiscale belgiene au transmis informatii privind valoarea achizitiilor inregistrate de ABC BE in evidentele fiscale proprii in valoare totala cumulata de E1,35 euro in perioada 2009-30.09.2011, locul livrarii fiind „DR....”, precum si jurnalele de cumparari ale ABC BE, facturile de achizitie emise de FZEXT1 RO catre ABC RO si documente de livrare emise de FZEXT1 RO pentru transferul bunurilor in stocul ABC RO la depozitul din Curtea de Arges. Depozitarea s-a efectuat in aceeasi cladire, fara a se putea emite documente de transport.

Organele de inspectie fiscala au comparat facturile de livrare emise de FZEXT1 RO catre ABC RO (anexa 1 la PV = anexa 8 la RIF) si au constatat ca o parte din facturi (cele din anexa 9a RIF) sunt „neconfirmate” in sensul ca nu sunt inregistrate de ABC RO in evidentele sale de TVA din Romania, nici de ABC BE in evidentele sale de TVA din Belgia. Valoarea facturilor „neconfirmate” este de L5 lei fara TVA.

Considerand ca societatea nerezidenta a prezentat delivery note si documente de transport CMR-uri pentru transportul bunurilor in Belgia la

FZEXT1 BE, fara a prezenta facturi de livrare, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a efectuat livrari intracomunitare fara sa prezinte toate documentele justificative necesare scutirii de TVA, motiv pentru care au colectat TVA aferenta in suma de D lei.

Prin contestatia formulata societatea nerezidenta prin reprezentant REPFISC SRL sustine, in esenta, faptul ca organele de inspectie fiscala nu s-au asigurat ca sumele confirmate de autoritatile corespund cu cele inscrise de ABC BE in jurnalele de cumparari transmise si ca acestea sunt corecte, iar abordarea este total gresita intrucat presupusele livrari catre FZEXT1 BE in Belgia se califica ca o livrare catre sine in conditiile in care bunurile expediate nu au fost facturate, motiv pentru care nu trebuia colectata TVA din moment ce societatea nici nu deduse TVA. In plus, organele de inspectie fiscala nu explica de ce pentru achizitiile considerate „confirmate” nu au concluzionat ca societatea, in realitate, a livrat intracomunitar acele bunuri si nu au considerat TVA nededusa in suma de H4 lei drept TVA colectata, la fel ca in cazul achizitiilor „neconfirmate”.

In sustinerea contestatiei societatea nerezidenta a prezentat un biblioraft de documente, nenumotate, grupate in anexele 0-6bis, fara nicio centralizare a acestora in liste sau in situatii.

In raport de situatia prezentata si de documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Facturile de livrare emise de FZEXT1 RO catre ABC RO certifica faptul ca bunurile au fost livrate in Romania (mai exact „goods shipped from Romania to Romania” – bunuri expediate din Romania in Romania), **fara nicio referire la delivery note** emise de FZEXT1 RO in vederea livrarii bunurilor in spatiul de depozitare inchiriat de ABC RO de la FXTIN2 SRL, astfel ca **nu se poate realiza concordanta** intre facturile de achizitie si delivery note, pe de o parte, si documentele de transport CMR si delivery note mentionate in aceste CMR-uri, pe de alta parte, motiv pentru care apare ca nejustificata afirmatia organelor de inspectie fiscala in sensul ca societatea prezentata a prezentat delivery note si CMR-uri catre „FZEXT1 BE” aferente bunurilor achizitionate cu facturile neregasite in evidentele din Belgia ale ABC BE. De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au mentionat facturile de achizitie emise de FZEXT1 RO catre ABC RO „neconfirmate”, in sensul ca nu se regasesc in evidentele de TVA ale societatii nerezidente din Belgia, prin compararea cu facturile inscrise in jurnalele de cumparari transmise de autoritatile (pe baza valorii acestora), fara sa intocmeasca o situatie centralizatoare anume in acest scop.

La randul ei, societatea contestatoare a prezentat un biblioraft de documente, **nenumotate, fara nicio centralizare a acestora in liste sau in situatii, care sa permita stabilirea unei concordante** intre facturile de achizitie

emise in Romania, facturile de achizitie evidentiata in jurnalele de TVA, delivery note, CMR-uri si alte documente de transport ale bunurilor, jurnalele de vanzari si de cumparari si **in baza carora se se poate stabili circuitul („trasabilitatea”) bunurilor**, situatie altminteri reprosata organelor de inspectie fiscala prin contestatia formulata.

Spre exemplu:

- in anexa 0 este prezentat *jurnalul de cumparari din Belgia* al ABC BE pentru anul 2010, desi facturile de achizitie acopera perioada 11.12.2009-31.01.2011 si *centralizeaza facturi* in valoare de ... euro fara TVA plus TVA romanesc de euro, in total euro, **cu mult peste valoarea tranzactiilor comunicate prin SCAC de autoritatile fiscale belgiene** ca fiind aferente anului 2010 (EH2 euro);

- in anexa 1 (intitulata „note de livrare, majoritatea de la GDM RO catre GDM BE si GDM BE catre ABC BE (34 file)”) societatea nerezidenta a prezentat fotocopii dupa ale unor delivery note emise de FZEXT1 BE fie catre ABC BE, fie catre clienti ai ABC BE, **fara nicio explicatie a legaturii acestor documente cu bunurile achizitionate** prin facturile emise de FZEXT1 RO catre ABC RO;

- in anexa 2 s-au prezentat „livrari de la FZEXT1 RO catre ABC BE” continand delivery note emise de ABC BE, din care rezulta ca bunurile au fost livrate de la adresa din Romania – Curtea de Arges la adresa de livrare tot a ABC BE din „DR...”, delivery note si bonuri de livrare catre diversi clienti intracomunitari, precum si CMR-uri pentru transportul de bunuri de la FXTIN2 SRL din Romania la FZEXT1 BE din Belgia, insotite de unele delivery note mentionate in CMR-uri pentru livrarile de bunuri de la FZEXT1 BE (pe codul de TVA din Belgia) catre ABC BE (fara indicarea codului de TVA); la acestea se adauga 2 pagini listate unde sunt mentionate date, curieri, numar de AWB-uri (pentru transporturile prin UPS) si partial delivery note ale ABC BE;

- societatea contestatoare **nu a prezentat nicio corelatie in documentele prezentate in anexa 2 si facturile de achizitie**, insa din analiza acestora s-au putut constata, cu titlu de exemplu, urmatoarele:

a) sub nr. FZEXT1 BE a emis delivery note catre ABC BE in care sunt mentionate componente in cantitate de 120 bucati, solicitate de beneficiar sub nr. NEV100204, nr. NEV100205 si nr. NEV100206;

b) delivery note nr. este mentionat ca fiind unul din documentele justificative de transport in CMR-ul din 05.02.2010 in care la expeditor apare FXTIN2 SRL din Romania – Curtea de Arges, iar la destinatar FZEXT1 BE, locul de livrare fiind Belgia;

c) la randul sau ABC BE a emis sub nr. NEV100204, nr. NEV100205 si nr. NEV100206 delivery note din care rezulta ca adresa de plecare a bunurilor este depozitul din Curtea de Arges al FXTIN2 SRL, iar adresa de livrare a bunurilor este ABC BE din „DR...”.

- situatia facturilor de livrare prezentata in anexa 3 cuprinde aceleasi facturi deja analizate de organele de inspectie fiscala, raportate in evidentele de TVA din Romania;

- contractul de vanzare „fabricatie in regim subcontractare” incheiat intre parti la data de 24.10.2007, revizuit la 09.12.2009 a fost prezentat in anexa 4 in limba engleza, netradus, contrar prevederilor art. 8 alin. (2) din Codul de procedura fiscala;

- in anexa 5 intitulata „lista facturilor in suma de 1391 mii RON ce reprezinta TVA de rambursat” nu este prezentata nicio lista/centralizare, in schimb sunt prezentate in fotocopie facturile de achizitie emise de FZEXT1 RO catre ABC RO, aceleasi cu cele analizate de organele de inspectie fiscala in anexa nr. 8 la RIF;

- in anexele 6 si 6 bis referitoare la urmarirea achizitiilor in functie de „serial number”, precum si urmarirea vanzarilor – exemplu sunt prezentate, in fotocopie, factura de achizitie nr. 1007861/22.10.2010 in valoare de 2.861,96 euro, capturi de ecran din evidenta computerizata gestionara in limba franceza, delivery note si facturi de vanzare catre ABC AUSTRALIA PTY din Victoria – Australia.

Astfel, din documentele prezentate rezulta faptul ca **societatea nerezidenta a realizat achizitii de bunuri de pe piata locala**, facturile emise de FZEXT1 RO catre ABC RO, clauza contractuala privind conditia de livrare „franco fabrica”, declaratiile reprezentantului furnizorului FZEXT1 RO si delivery note intocmite de insasi societatea contestatoare demonstrand fara putinta de tagada ca **bunurile achizitionate au fost la puse la dispozitia societatii nerezidente contestatoare in Romania**, la depozitul inchiriat din Curtea de Arges.

Toate aceste bunuri au parasit teritoriul Romaniei sub forma transferurilor, in sensul ca bunurile aflate deja in proprietatea societatii nerezidente au fost expediate la ordinul sau din Romania in Belgia, cu exceptia unor livrari intracomunitare efectuate de societatea nerezidenta din Romania catre diversi clienti din alte state membre (Germania, Polonia si Franta).

Se retine ca **dispozitiile legale in materie de TVA la nivel comunitar, transpuse si in legislatia fiscala romaneasca, stabilesc cu claritate ca transferul**, chiar daca nu presupune existenta unei tranzactii cu plata – bunurile expediate sau transportate sunt in proprietatea aceleiasi persoane impozabile – **este asimilat fiscal unei livrari intracomunitare cu plata, pentru care persoana impozabila este obligata sa respecte toate conditiile si regulile specifice livrarilor intracomunitare obisnuite, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxa, cu alte cuvinte inclusiv cele referitoare la emiterea prin autofacturare a facturilor specifice transferurilor**, asa cum rezulta din legislatia relevanta anterior citata.

Or, **este evident faptul ca societatea nerezidenta contestatoare ABC RO nu a respectat dispozitiile legale in materie de TVA referitoare la conditiile si regulile aferente transferurilor de bunuri la nivel comunitar**, motiv pentru care apare ca indreptatita constatarea organelor de inspectie fiscala

vizand neprezentarea facturilor pentru a justifica scutirea de TVA specifica livrarilor intracomunitare de bunuri.

Toate sustinerile ABC RO prin reprezentant fiscal REPFISC SRL sunt vadit neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, 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, frauda 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.

Cum regulile referitoare la scutirea de TVA pentru livrari intracomunitare se aplica si transferurilor de bunuri dintr-un stat membru in alt stat membru, persoana impozabila interesata in aplicarea scutirii trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii acestei scutiri. In speta, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operatiunea de livrare intracomunitara **cu facturi emise prin autofacturare** care sa consemneze in documente justificative cu valoare de proba transferurile efectuate, **desi aceste documente sunt prevazute legislativ in lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitata.**

In al doilea rand, in legatura cu invocarea de catre societatea nerezidenta a principiului neutralitatii TVA pretins incalcat de organele de inspectie fiscala, se retine ca acest principiu *se aplica in concordanta* cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care **si principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**. *A lega dreptul de a aplica scutirea de TVA doar de principiul neutralitatii, asa cum pretinde, in esenta, contestatoarea, ar insemna, prin reducere la absurd, ca persoanele impozabile pot aplica scutirea chiar in lipsa oricarui document justificativ, ceea ce ar conduce in final la lipsirea de orice efecte juridice a dispozitiilor legale la nivel national si comunitar referitoare la scutiri ca exceptii, la facturare, la tinerea evidentelor necesare aplicarii acestui tip de impozit si la depunerea declaratiilor la administratia fiscala, necesara facilitarii urmaririi schimbului de bunuri si servicii la nivel comunitar.*

De asemenea, *din jurisprudenta constanta a Curtii Europene de Justitie reiese ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezinta o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA, conform caruia taxa se aplica fiecarei operatiuni de productie sau de distributie si ca aceasta scutire isi gaseste temeiul in regimul tranzitoriu aplicat*

schimburilor intracomunitare, in cadrul caruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazeaza pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru in care are loc consumul final (pct. 22 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Astfel, Curtea a retinut ca *scutirii unei livrari intracomunitare in statul membru de plecare a expeditiei sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "in oglinda" o achizitie intracomunitara impozitata in statul membru de sosire a expeditiei sau transportului respectiv de bunuri* (pct. 24 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 23 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Totodata, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili in propria legislatie conditiile in care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurarii colectarii corecte a taxei si prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).

Din acest punct de vedere, **conditionarea scutirii livrării intracomunitare de cerinta probării acesteia cu documentatia ceruta de legislatia fiscala respecta principiul proportionalitatii** recunoscut de dreptul comunitar, **societatii contestatoare revenindu-i in intregime obligatia de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de legislatia fiscala in materie** (pct. 42 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii).

Cele de mai sus se aplica mutatis mutandis si transferurilor intrucat ele sunt asimilate livrarilor intracomunitare cu plata, astfel ca simpla invocare a unor principii degajate de jurisprudenta comunitara, altminteri pe deplin aplicabile, nu scuteste in niciun fel contestatara de obligatiile ce-i revin in materie de proba si de diligența necesara de care trebuie sa de-a dovada in obtinerea acestor probe.

In al treilea rand, persoana impozabila nerezidenta are obligatia anume stipulata de art. 156 din Codul fiscal de a tine evidente pentru orice operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA si de a le pune la dispozitia organelor de control in conformitate cu prevederile art. 52 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

“Art. 52. – (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă”.

In acest sens se retine ca reprezentantul societatii nerezidente pe durata inspectiei fiscale REPFISC SRL, acelasi care a si formulat si depus contestatia ce face obiectul prezentei decizii a sustinut in notele explicative date

in fata organelor de inspectie fiscala ca nu detine informatii si documente, cu exceptia unei facturi de achizitie si a facturilor de livrare intracomunitara si ca este obligatia societatii nerezidente de a colabora cu autoritatile fiscale din Romania in calitatea ei de contribuabil.

Or, din acest punct de vedere, *pretentia si reprosul societatii prin reprezentantul ei referitoare la insuficienta verificarilor efectuate de inspectorii fiscali cu privire la trasabilitatea bunurilor* (adica circuitul bunurilor la nivel comunitar) **sunt vadit neintemeiate si contrare principiului nemo auditur propriam turpitudinem allegans, in conditiile in care contestatoarea insasi era direct interesata si, mai mult, obligata de lege sa puna la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative** necesare care sa permita stabilirea circuitului bunurilor si verificarea respectarii tuturor obligatiilor prevazute de lege.

In al patrulea rand, afirmatia contestatoarei prin reprezentant in sensul ca nu avea obligatia sa inregistreze in evidentele din Romania facturile emise de furnizor pe codul de TVA romanesc este neintemeiata intrucat ABC BE era deja inregistrata in scopuri de TVA in Romania sub forma ABC RO, iar bunurile ce faceau obiectul facturilor au fost livrate acesteia in Romania, la depozitul din Curtea de Arges de care dispunea pe baze contractuale. Ulterior, aceste bunuri, care erau deja in proprietatea sa, au fost transportate de la depozitul din Romania in Belgia, la adresa de livrare „DR...” (sediul ABC BE), aspect confirmat si de autoritatile fiscale belgiene.

In mod cu totul confuz contestatoarea incearca sa sustina ideea ca, intrucat nu exista facturi pentru bunurile transportate, acestea au fost puse la dispozitia FZEXT1 BE cu titlu gratuit, operatiunea fiind tratata ca o livrare pentru sine, pentru care nu trebuia colectata TVA deoarece nici nu se dedusese TVA conform art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal. Or, aceasta sustinere a contestatoarei nu este dovedita cu niciun document si este in evidenta contradictie logica cu realitatea economica a operatiunilor, contestatoarea neexplicand de ce bunurile intrate in proprietatea sa prin achizitionare in Romania de la furnizorul GDM NV (inregistrat si el in scopuri de TVA in Romania) au fost transportate ulterior in Belgia si puse la dispozitia aceluiasi furnizor cu titlu gratuit.

Nici celelalte sustineri ale contestatoarei prin reprezentant nu sunt intemeiate in conditiile in care:

- achizitia bunurilor a fost efectuata de o societate belgiana inregistrata in scopuri de TVA in Romania (identificata ca ABC RO) de la o alta societate belgiana, de asemenea inregistrata in scopuri de TVA in Romania (identificata ca FZEXT1 RO), iar bunurile au fost transportate ulterior din Romania in Belgia ori in alte state membre UE (intr-o mica parte), astfel ca inspectia fiscala a fost pe deplin indreptatita sa solicite informatii suplimentare de la autoritatile fiscale belgiene;

- calculele prezentate in contestatie vis-à-vis de TVA-ul ce poate fi extras din facturile de achizitii pe baza cotei de 24% si care ar conduce la un TVA

“nededus” de L1 lei sunt pur ipotetice, in speta fiind vorba achizitii ce acopera perioada 09.12.2009-31.01.2011, in conditiile in care cota de TVA de 24% a fost introdusa de la 1 iulie 2010;

- nu a fost prezentata nicio dovada ca bunurile ce fac obiectul facturilor de achizitie neinregistrate si transmise in Belgia au fost respinse in urma testarii, asa cum se afirma in notele explicative si nici ca acestea nu au fost achitate partenerului belgian; de altfel, este vadit ilogica o aceasta sustinere intrucat ar insemna ca din totalul achizitiilor efectuate de ABC RO de la FZEXT1 RO in valoare de L2 lei numai o singura achizitie ce a facut obiectul facturii nr. F1/2009 in valoare de L8 lei sa se refere la bunuri ce au trecut testele de conformitate, in timp ce marea majoritate nu;

- nu a fost prezentata nicio situatie din care sa reiasa corelatia intre bunurile achizitionate (pe facturi) si bunurile transportate (delivery note, CMR-uri, AWB-uri etc. pentru fiecare factura in parte), documentele prezentate in anexele la contestatie nefiind ordonate, grupate, centralizate etc.

Referitor la observatia contestatoarei in sensul ca **abordarea organelor de inspectie fiscala trebuia sa fie similara** atat in cazul bunurilor achizitionate de ABC RO de la FZEXT1 RO si neinregistrate in evidentele de TVA – jurnale de cumparari – din Belgia (achizitiile „neconfirmate” pentru care s-a si colectat TVA-ul in urma inspectiei), cat si in cazul bunurilor achizitionate si inregistrate in evidentele de TVA din Belgia (achizitiile „confirmate”) **se retine ca in ambele situatii este vorba de transferuri asimilate livrarilor intracomunitare pentru care trebuiau respectate normele legale in ceea ce priveste justificarea scutirii de TVA pentru bunurile ce au facut obiectul respectivelor transferuri.** Avand in vedere prevederile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora „Prin soluționarea contestației **nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac**” ce reitereaza in cuprinsul procedurii fiscale principiul de drept **non reformatio in pejus**, desi observatia apare ca intemeiata, ea nu poate fi valorificata in solutionarea cauzei intrucat, in caz contrar, s-ar crea societatii contestatoare o situatie mai grea in propria cale de atac.

In sfarsit, se retine ca societatea nerezidenta contestatoare prin reprezentantul sau nu contesta faptul ca bunurile ce au facut obiectul facturilor emise de FZEXT1 RO catre ABC RO reprezinta achizitii locale, in conditiile in care societatea nerezidenta dispunea de un depozit inchiriat chiar la locatia partenerului din Curtea de Arges, iar conditia de livrare convenita de parti a fost „franco fabrica”(livrare „fara transport”), motiv pentru care bunurile au intrat in proprietatea societatii nerezidente chiar din momentul punerii la dispozitie in depozitul din Romania. Faptul ca societatea nerezidenta nu a pus la dispozitia reprezentantului facturile de achizitie emise pe codul ABC RO pentru a fi inregistrata in evidentele de TVA din Romania nu poate fi privit ca o aparare justificata; dimpotriva, acest fapt demonstreaza ca societatea nerezidenta nu a respectat legislatia fiscala din Romania, desi era inregistrata direct in scopuri de

TVA in Romania si, din momentul inregistrarii, trebuia sa se supuna tuturor obligatiilor fiscale in materie ca orice alta persoana impozabila din Romania.

De asemenea, nu se contesta faptul ca bunurile apartinand ABC au fost ulterior expediate din Romania in Belgia, la sediul societatii nerezidente belgiene, ceea ce reprezinta, din punct de vedere al TVA, un transfer asimilat unei livrari intracomunitare (pentru ca bunurile nu sunt tranzactionate, raman proprietatea ABC). Din moment ce transferul trebuie sa respecte conditiile si regulile referitoare la livrarile intracomunitare cu care este asimilat din punct de vedere al TVA, contestatoarea trebuia sa emita autofactura pentru fiecare transfer care, impreuna cu documentele care atesta transportul bunurilor din Romania in Belgia, ar fi asigurat conditiile necesare aplicarii scutirii de TVA. Cum contestatoarea nu a emis autofacturi pentru bunurile transferate, in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA pentru aceste transferuri (chiar daca nu pentru toate transferurile, asa cum ar fi fost corect).

Fata de cele anterior prezentate se retine ca societatea nerezidenta ABC RO nu a demonstrat ca a respectat legislatia fiscala in materie de TVA in legatura cu circulatia bunurilor la nivel intracomunitar, nu a prezentat dovezi care sa releve cele sustinute prin contestatie – spre exemplu, ca bunurile achizitionate in Romania de la FZEXT1 RO si transportate in Belgia au fost puse la dispozitia gratuita catre furnizorul de la care abia le achizitionase – si ca toate criticile formulate referitoare la insuficienta verificare din partea organelor fiscale sunt vadit neintemeiate si contrare principiului nemo auditur propriam turpitudinem allegans, in conditiile in care contestatoarea insasi nu a respectat obligatiile fiscale specifice in materie de TVA ce-i reveneau legal din momentul inregistrarii directe in scopuri de TVA in Romania.

In consecinta, contestatia ABC prin reprezentant REPFISC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata in privinta TVA colectata in suma de D lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-B xxx/2014 ABC fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de A lei lei, calculate incepand cu data de 26.01.2010 si pana la data de 25.03.2014.

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

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de **scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare **scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de **scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare **scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) **Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor**".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (9) si alin. (10), art. 143 alin. (2) lit. a), art. 153 alin. (4), art. 155 alin. (4) si art. 156 alin. (2) si alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (16), pct. 66 alin. (6) si alin. (7), pct. 71 alin. (1)

si pct. 79 alin. (1) si alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 10 din Instructiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 52 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹, art. 213 alin. (3) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B xxx/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala – Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma totala de TSC lei.

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