

## DECIZIA NR.188

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii- Activitatea de Inspectie Fiscala , privind soluționarea contestației depuse de către SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspectie fiscala în Decizia de impunere și Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a respins la rambursare TVA și s-au calculat majorări de întârziere aferente TVA de plată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, în raport de comunicarea Deciziei de impunere și data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, conform stampilei acestei instituții.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea contestației formulată de către SC X.

I. SC X contestă Decizia de impunere prin care s-a respins la rambursare TVA, motivând astfel:

Organele de inspectie fiscala au stabilit diferențe TVA de plată în mod eronat prin aplicarea coeficientului de pondere al livrărilor nejustificate în totalul livrării efectuate în afara României.

În susținerea contestației petenta invocă prevederile art.3 alin.(2) din Ordinul 1823/29.10.2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, precizând că termenul prevăzut în contractele încheiate cu partenerii din UE pentru livrări intracomunitare care necesită prelucrări succesive, este de 360 zile.

Astfel, petenta susține faptul că în lunile în care în Decontul de TVA rezultă sume de rambursat s-a calculat coeficientul de pondere al livrărilor nejustificate în totalul livrării în afara României și s-a diminuat TVA de rambursat cu aceste sume.

Petenta susține că în lunile iulie, august, septembrie, octombrie 2008 societatea a înregistrat TVA de plată.

Sumele rezultate din Deconturile de TVA din lunile iulie, august, septembrie, octombrie 2008, când a rezultat TVA de plată, sunt certe și corect stabilite și nu este legal să fie majorate prin aplicarea coeficientului de pondere al livrărilor nejustificate în total livrări efectuate în afara României în condițiile în care societatea face dovada transportului în cadrul termenului prevăzut în contractul comercial.

Față de cele prezentate, contestația solicită anularea sumelor de plată stabilite suplimentar și admiterea contestației având în vedere reglementările legale.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii-Activitatea de inspectie fiscala, au respins la rambursare TVA si au calculat majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta ca pe perioada iulie-decembrie 2008 societatea nu a justificat integral scutirea de taxa aplicata livrarilor intracomunitare de bunuri, nedetinand pana la data controlului documentele de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Conform art.3 alin.(2) din Ordinul 1823/29.10.2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a masurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind operatiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrari asupra bunurilor mobile corporale, dovada transportului va fi prezentata in cadrul termenului prevazut in contract.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca societatea a procedat la calculul coeficientului de pondere a livrarilor nejustificate in total livrari efectuate in afara Romaniei dar din situatiile prezentate s-a constatat ca societatea nu a aplicat acest coeficient la soldul TVA( de plata sau rambursat) din fiecare luna, exercitandu-si dreptul la deducere integrala a TVA deductibila.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea coeficientului de pondere a livrarilor nejustificate in total livrarilor intracomunitare pentru lunile in care societatea nu a calculat acest coeficient si au respins la rambursare TVA care nu a fost justificata integral de catre societate.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.07.2008-31.12.2008

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna decembrie 2008, cu optiune de rambursare a sumei negative, inregistrat la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Brasov .

**1.In ceea ce priveste TVA, contestata de SC X, cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este daca societatea are dreptul la rambursarea TVA pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind livrarile intracomunitare de bunuri.**

In fapt, in perioada iulie-decembrie 2008, SCX a realizat livrari intracomunitare de bunuri( fire) catre clienti din Comunitatea Europeana. Aceste bunuri (fire) necesita prelucrari succesive, efectuate de diverse societati din tara care au calitate de tricotori, care ulterior, sunt livrate de catre acestia catre beneficiarii stabiliti in Uniunea Europeana.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iulie-decembrie 2008, societatea nu a justificat integral scutirea de taxa aplicata livrarilor intracomunitare de bunuri care concura la realizarea produsului final realizat prin prelucrari succesive, scutire care este conditionata de dovada ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, nedetinand pana la data controlului

documentele de transport(CMR) care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Astfel, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au procedat la calculul coeficientului de pondere a livrarilor nejustificate in total livrari efectuate in afara Romaniei in vederea deducerii TVA proportional cu operatiunile scutite cu drept de deducere pentru care s-au prezentat documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind acordarea scutirii de taxa aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri si au calculat majorari de intarziere aferente TVA de plata, stabilita suplimentar pe lunile iulie, august, septembrie si octombrie.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine faptul ca, **in lunile in care in decontul de TVA rezulta sume de rambursat** s-a calculat coeficientul de pondere al livrarilor nejustificate in totalul livrarii in afara Romaniei si s-a diminuat TVA de rambursat cu aceste sume.

Referitor la lunile iulie, august, septembrie, octombrie 2008, in care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata, petenta sustine ca sumele rezultate din deconturile de TVA sunt certe si corect stabilite si nu este legal sa fie majorate prin aplicarea coeficientului de pondere a livrarilor nejustificate in total livrari efectuate in afara Romaniei in conditiile in care societatea face dovada transportului in cadrul termenului prevazut in contractul comercial.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) si 143 alin.(2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-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."*

-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, cu excepția:*

*(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 prevederilor legale enuntate, sunt indeplinite conditiile unei livrari intracomunitare doar daca bunurile sunt transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor, cumparator sau alta persoana in contul acestora.

Regula generala prevede ca livrarile sunt operatiuni impozabile la plecare, insa in cazul livrarilor intracomunitare, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabileste un regim de scutire cu drept de deducere (facturare fara TVA) , daca beneficiarul furnizeaza un cod valid de TVA, emis de autoritatile fiscale din alt stat membru decat cel al furnizorului.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere din punct de vedere a TVA, o alta conditie o reprezinta prezentarea dovezii transportului, rezultata din definitia livrării intracomunitare data de prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si anume ca bunurile sa fie transportate dintr-un stat membru in alt stat membru.

De asemenea, la art.10 alin.(1) din Ordinul 2421/2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute de art.143 alin (1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) si art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.3 alin.(2) din Ordinul 1823/29.10.2007 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a masurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind operatiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrari asupra bunurilor mobile corporale, se prevede:

-art.10 din Ordinul 2421/2007

*"(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."*

-art.3 alin.(2) din Ordinul 1823/29.10.2007

*"(2) În scopul aplicării măsurilor de simplificare, nu se consideră loc de sosire locul unei opriri provizorii în vederea efectuării anumitor lucrări asupra bunurilor, dar se va considera că locul de sosire este întotdeauna statul membru al contractorului principal. În acest sens, în toate situațiile în care prin instrucțiuni se prevede aplicarea unei scutiri de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri sau neimpozitarea în România a serviciilor conform art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, care sunt condiționate de dovada că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, această dovadă a transportului va fi prezentată în cadrul termenului prevăzut în contract."*

Prevederile legale enuntate stipuleaza, in mod clar, conditiile si documentele necesare justificarii scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri, respectiv factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului din alt stat membru, documentele care atesta ca bunurile au fost

transportate din Romania in alt stat membru, comanda sau contractul de vanzare-cumparare si documentele de asigurare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea pe perioada iulie-decembrie 2008 nu a justificat integral scutirea de TVA aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri care necesita prelucrari succesive, scutire care este conditionata de prezentarea dovezii ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Analizand deconturile de TVA din perioada iulie-decembrie 2008 se constata ca societatea a inregistrat atat TVA de plata cat si TVA de rambursat.

Din contestatia formulata si documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea, a calculat coeficientul de pondere al livrarilor nejustificate in totalul livrarii in afara Romaniei si a diminuat TVA de rambursat cu aceste sume numai **in lunile in care in decontul de TVA rezulta sume de rambursat.**

In aceleasi conditii, organele de inspectie fiscala, in lunile in care societatea a inregistrat TVA de plata, au calculat coeficientul de pondere al livrarilor nejustificate in totalul livrarii in afara Romaniei si au majorat TVA de plata cu taxa pentru care societatea nu a facut dovada ca bunurile au fost transportate in afara Romaniei.

Astfel, se retine ca insusi contestatoarea, din proprie initiativa a calculat coeficientul de pondere a livrarilor nejustificate in total livrari efectuate in afara Romaniei, diminuand soldul sumei negative a TVA cu procentul de nejustificare cu documente de transport.

SC X contesta aceeaasi modalitate de calcul aplicata de catre organele de inspectie fiscala in perioada in care inregistra TVA de plata, respectiv lunile iulie, august, septembrie, octombrie 2008, fara a prezenta documente cu care sa justifice integral operatiunile scutite cu drept de deducere, inregistrate in evidentele fiscale in aceste luni.

Intrucat SC X nu a justificat integral scutirea de taxa aplicata livrarilor intracomunitare de bunuri care concura la realizarea produsului final realizat prin prelucrari succesive, in sensul ca nu detine documentele de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru se constata ca pentru aceste operatiuni nu pot fi aplicate prevederile legale referitoare la scutirea de TVA si pe cale de consecinta organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la majorarea TVA de plata in lunile iulie, august, septembrie si octombrie si au respins la rambursare TVA.

Neindeplinirea unei conditii impuse de legiuitor prin prevederile legale, in cazul in speta -documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru-, atrage dupa sine pierderea dreptului la scutirea de TVA cu drept de deducere in cazul livrarilor intracomunitare.

In conditiile in care la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente care sa justifice transportul intracomunitar de bunuri, se va respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei de SC X nu sunt de natura sa modifice continutul Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere prin care s-a respins la rambursare TVA .

2.Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA de plata, contestate de societate mentionam:

Majorarile de intarziere au fost calculate pe perioada 01.07.2008-31.12.2008, potrivit prevederilor art.119 si 120 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, si sunt aferente TVA de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pe lunile iulie, august, septembrie si octombrie 2008.

Majorarile de intarziere calculate de catre organul fiscal prin Decizia de impunere, reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar.

Avand in vedere ca, prin prezenta decizie s-a respins contestatia pentru TVA stabilita suplimentar de plata urmeaza a se respinge contestatia si pentru suma reprezentand majorari de intarziere aferente, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.