



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax: +021 336 85 48
e-mail: contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 379 / 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. GmbH Elveția prin reprezentant fiscal
S.C. .X. S.A. .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906923/08.03.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./04.03.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906923/08.03.2010 asupra contestației formulată de S.C. .X. .X. GmbH Elveția prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.A. .X., cu domiciliul fiscal în localitatea .X., județul X, str. X, nr.X, având Cod Unic de Înregistrare Fiscală ROX.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/26.01.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.01.2010 prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.X, respectiv 26.01.2010 și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 17.02.2010 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. .X. GmbH Elveția prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.A. .X. contestă Decizia de impunere nr..X./26.01.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.01.2010, solicitând anularea acestora, pentru următoarele motive:

Societatea precizează că în luna noiembrie 2009, în baza contractelor și comenzilor încheiate, a efectuat livrări intracomunitare de vagoane marfă către următorii clienți: .X./ SAS Franța, având cod de înregistrare în scopuri de TVA FR 03353644149, .X./ .X./ GmbH Germania, având cod de înregistrare în scopuri de TVA DE 811168064 și DB .X./ Rail .X./ AG Germania, având cod de înregistrare în scopuri de TVA DE 188158403.

Totodată, societatea precizează că, în vederea efectuării operațiunilor de vânzare, a emis în luna noiembrie 2009 către clienții săi facturi pentru întreaga valoare a vagoanelor de marfă vândute, transportul din România în statele membre de destinație având loc în luna decembrie 2009, respectiv:

- factura nr. .X./ din data de 5 noiembrie 2009 emisă către .X./ SAS, pentru care transportul s-a efectuat în data de 14 decembrie 2009;
- factura nr. .X./ din data de 5 noiembrie 2009 emisă către .X./ SAS, pentru care transportul s-a efectuat în data de 14 decembrie 2009;
- factura nr. .X./ din data de 5 noiembrie 2009 emisă către .X./ SAS, pentru care transportul s-a efectuat în data de 14 decembrie 2009;
- factura nr. .X./ din data de 30 noiembrie 2009 emisă către .X./ .X./ GmbH, pentru care transportul s-a efectuat în data de 18 decembrie 2009;
- factura nr. .X./ din data de 30 noiembrie 2009 emisă către DB .X./ Rail .X./ AG, pentru care transportul s-a efectuat în data de 3 decembrie 2009.

Societatea susține că este injustă și neîntemeiată constatarea echipei de inspecție fiscală prin care a stabilit că o parte din livrările intracomunitare de vagoane realizate în luna noiembrie 2009 nu pot fi încadrate drept livrări intracomunitare scutite de TVA deoarece transportul acestora s-a realizat în luna următoare, pe motiv că dovada realizării transportului bunurilor poate să fie prezentată și nu emisă în 90 de zile de la realizarea tranzacției.

În acest sens societatea invocă prevederile art.128 alin.(1) și alin.(9), art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și ale art.10 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru justificarea scutirii de TVA

pentru livrările intracomunitare de bunuri, susținând că deține și că a prezentat echipei de inspecție fiscală toate documentele prevăzute de aceste acte normative, respectiv: facturi emise către clienții săi, care conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, documentele care atestă că vagoanele de marfă au părăsit teritoriul României și au fost transportate în alt stat membru (spre exemplificare listele de tranzit), contractele încheiate cu clienții săi, în care sunt menționate toate condițiile în care se efectuează aceste tranzacții și comenzile specifice emise în baza acestor contracte pentru fiecare livrare în parte.

De asemenea, societatea, invocând prevederile art.134¹ din Codul fiscal privind faptul generator pentru livrările de bunuri, ale art.134³ alin.(1) și alin.(2) referitoare la exigibilitatea taxei și ale pct.16¹ alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, susține că exigibilitatea TVA pentru livrările intracomunitare de vagoane de marfă a intervenit la data emiterii celor 5 facturi pentru aceste livrări, întrucât, potrivit acestor prevederi legale, legiuitorul a luat în considerare posibilitatea ca o factură să fie emisă pentru o livrare intracomunitară de bunuri înainte de realizarea tranzacției în sine, fiind o excepție de la regula generală privind exigibilitatea livrărilor intracomunitare de bunuri care intervine în a 15-a zi a lunii următoare celei în care s-a realizat tranzacția.

Astfel, societatea susține că sunt neîntemeiate legal constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora *„nu este prevăzută situația de emitere a facturii înainte de data livrării bunurilor, cu excepția cazului în care se încasează un avans.”*, respectiv că factura pentru o livrare intracomunitară de bunuri nu poate fi emisă decât la data realizării transporturilor acestor bunuri sau cel târziu până la data de 15 a lunii următoare pentru a putea beneficia de scutirea de TVA.

Totodată, societatea, invocând prevederile art.1 alin.(2) și alin.(6) din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea 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, susține că este neîntemeiată legal constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de vagoane de marfă realizate în luna noiembrie 2009 trebuie emise la data facturii, termenul de 90 zile fiind doar un termen în intermediul căruia aceste documente pot fi prezentate de furnizor, întrucât o astfel de interpretare adaugă la lege.

Astfel, societatea afirmă că echipa de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.105 alin.(1), precum și ale art.7 alin.(2) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în susținerea acestor argumente, societatea invocă hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-146/05 Albert Colle, prin care s-a stabilit că în cazul în care este evident că a avut loc o livrare intracomunitară de bunuri, nu se poate anula scutirea de TVA prevăzută de legislația în vigoare doar din motiv că documentele care atestă această tranzacție nu sunt disponibile în timp util și că dreptul la scutirea unei livrări intracomunitare de respectarea unor condiții de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, de a întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei.

Astfel, societatea susține că încadrarea de către organele de inspecție fiscală a unei livrări intracomunitare doar la momentul realizării transportului bunurilor din România în alt stat membru al Uniunii Europene nu respectă prevederile legislației europene și nici intenția legiuitorului din România care a transpus aceste prevederi obligatorii în legislația națională privind taxa pe valoarea adăugată și, mai mult, acestea aveau obligația să analizeze și buna credință a persoanei impozabile înainte de a refuza dreptul de a aplica scutirea de TVA pentru livrările de bunuri efectuate.

Concluzionând, societatea susține că, atâta timp cât în fond are loc o livrare intracomunitară de bunuri potrivit art.128 alin.(9) din Codul fiscal, pentru care deține toate documentele justificative cerute de art.10 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, aceasta reprezintă o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, chiar dacă transportul acestor bunuri a fost efectuat ulterior emiterii facturii pentru aceste operațiuni.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.01.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.01.2010 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la .X. .X. GmbH Elveția prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.A. .X. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 01.11.2009-30.11.2009 și a avut drept obiectiv soluționarea decontului de TVA aferent lunii noiembrie 2009, înregistrat sub nr..X./ B1 din data de 17.12.2009, prin care s-a solicitat la rambursare soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A.- Reprezentant fiscal al .X. .X. GmbH Elveția, a înscris în jurnalul pentru vânzări și în decontul de TVA, aferente lunii noiembrie 2009, livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal în sumă de .X./ lei și livrări în

valoare de .X./ lei pentru care a aplicat cota de taxare de 19%, colectând în acest sens taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că livrările efectuate în luna noiembrie 2009 au avut la bază contracte economice (comenzi), printre care:

- contractele de cumpărare încheiate între .X. .X. GmbH Elveția, în calitate de executant și BD .X./ Rail .X./ AG, în calitate de beneficiar, având ca obiect producția și respectiv livrarea a 159 bucăți vagoane tip Shymmns;

- contractul de cumpărare nr..X./2006 încheiat între .X. .X. GmbH Elveția și .X./ .X./ GmbH, având ca obiect producția și respectiv livrarea a 400 bucăți vagoane tip FALNS 85 mc;

- contractul de vânzare încheiat între .X. .X. GmbH Elveția, în calitate de vânzător și .X./ SAS, în calitate de cumpărător, având ca obiect producția și livrarea a 100 bucăți vagoane tip cisternă 95 mc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de livrare emise în perioada verificată, respectiv luna noiembrie 2009, au fost întocmite în locațiile S.C. .X./ S.A., S.C. .X./ S.A. X și S.C. .X. S.A. .X. de către diverse persoane împuternicite de către S.C. .X. S.A.- Reprezentant fiscal al .X. .X. GmbH Elveția, fără însă ca organul fiscal competent să fie notificat în acest sens, societatea încălcând astfel prevederile pct.74 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din facturile emise în luna noiembrie 2009, pentru care societatea a aplicat regimul de scutire de taxă cu drept de deducere, conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, documentele care confirmă începerea transportului (scrisori de trăsură CIM), respectiv trecerea frontierei (liste de tranzit) sunt emise în luna decembrie 2009, respectiv:

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul DB .X./ Rail .X./ AG în data de 30.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 03.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ .X./ GmbH în data de 30.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 15.12.2009, respectiv 18.12.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere datele înscrise în documentele de transport prezentate, au constatat că, în fapt, la data întocmirii facturilor de livrare intracomunitară, transportul din România în alt stat membru nu a fost realizat și că, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.10 alin.(1) 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 Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, dovada îndeplinirii condiției privind transportul trebuie să existe la data emiterii facturii prin aplicarea regimului de scutire de taxă cu drept de deducere, chiar dacă această dovadă nu este în posesia furnizorului în momentul emiterii facturii respective.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.134³ alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal și ale pct.16¹ alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează că în momentul în care se realizează transportul bunurilor din România în alt stat membru și în care se produce și dovada transportului, indiferent de forma acestei dovezi, intervine faptul generator pentru livrarea intracomunitară a bunurilor, or faptul generator pentru o livrare intracomunitară pentru care locul operațiunii este în România intervine numai dacă bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

De asemenea, în baza prevederilor art.155 alin.(5) lit.n) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că, în cazul livrării intracomunitare de bunuri scutite de taxă, factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu mențiunea „*scutit cu drept de deducere*”, or această mențiune nu poate fi înscrisă în factură dacă bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv dacă nu există dovada transportului, chiar dacă această dovadă nu este în posesia furnizorului la data emiterii facturii. În caz contrar, când bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru, cuprinderea în factură a mențiunii „*scutit cu drept de deducere*” este realizată cu încălcarea prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, privind scutirea de taxă cu drept de deducere a livrărilor intracomunitare de bunuri,

respectiv nu poate fi înscrisă într-o factură această mențiune dacă nu a intervenit faptul generator pentru o livrare intracomunitară de bunuri, fapt generator care intervine numai dacă a fost realizat transportul bunurilor din România în alt stat membru.

În baza reglementărilor fiscale menționate mai sus, pentru o livrare intracomunitară de bunuri scutită cu drept de deducere, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- faptul generator intervine la data livrării bunurilor, care presupune transportul bunurilor din România în alt stat membru;
- factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu data livrării bunurilor;
- factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu mențiunea „*scutit cu drept de deducere*”, ceea ce presupune îndeplinirea la data emiterii acesteia a condițiilor pentru aplicarea scutirii, inclusiv a condiției privind transportul bunurilor din România în alt stat membru;
- nu este prevăzută situația de emiterie a facturii înainte de data livrării bunurilor, cu excepția cazului în care se încasează un avans,

astfel că, în cazul în care bunurile nu 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 se aplică regula de la art.132 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, deci facturarea trebuie să se realizeze cu TVA.

În ceea ce privește prevederile art.1 alin.(2) 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 Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, organele de inspecție fiscală precizează că acestea nu trebuie interpretate în înțelesul că transportul bunurilor din România în alt stat membru poate să se realizeze în termen de 90 de zile de la data emiterii facturii prin aplicarea regimului de scutire de taxă cu drept de deducere, întrucât posesia în înțelesul acestui articol se referă la deținerea materială, de fapt, a documentelor justificative, posesie în care se intră ulterior datei producerii documentelor respective care trebuie să demonstreze efectuarea transportului din România în alt stat membru până la emiteria facturii prin aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere a TVA, respectiv posesia se referă la documentele justificative care trebuie să existe la data emiterii facturii pentru o livrare intracomunitară în regim de scutire cu drept de deducere a TVA și care din motive obiective nu sunt deținute (în copie sau original) de către furnizorul bunurilor până la data emiterii facturii pentru operațiunea în cauză.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că livrările consemnate în facturile nr..X./, nr..X./, nr..X./, .X./ și nr..X./ nu sunt operațiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în baza prevederilor art.126 alin.(9) lit.a) din același act normativ, au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor livrări în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare, prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru luna noiembrie 2009, din totalul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în cuantum de .X./ lei, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de rambursare este în sumă de .X. lei, iar soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea are drept la rambursare este în cuantum de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor intracomunitare efectuate de societate, pe considerentul că *scrisorile de trăsură CIM și listele de tranzit* sunt întocmite în luna decembrie 2009, în timp ce facturile de livrare au fost emise în luna noiembrie 2009, în condițiile în care prezentarea documentelor justificative pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere se face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

În fapt, organele de inspecție au constatat că S.C. .X. S.A. .X. - Reprezentant fiscal al .X. .X. GmbH Elveția, a înregistrat în luna noiembrie 2009, în jurnalul pentru vânzări și în decontul de TVA, livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, conform art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, livrări care au fost efectuate în baza următoarele contracte economice:

- contractele de cumpărare încheiate între .X. .X. GmbH Elveția, în calitate de executant și BD .X./ Rail .X./ AG, în calitate de beneficiar, având ca obiect producția și respectiv livrarea a 159 bucăți vagoane tip Shymmns;

- contractul de cumpărare nr..X./2006 încheiat între .X. .X. GmbH Elveția și .X./ .X./ GmbH, având ca obiect producția și respectiv livrarea a 400 bucăți vagoane tip FALNS 85 mc;

- contractul de vânzare încheiat între .X. .X. GmbH Elveția, în calitate de vânzător și .X./ SAS, în calitate de cumpărător, având ca obiect producția și livrarea a 100 bucăți vagoane tip cisternă 95 mc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din facturile emise în luna noiembrie 2009, pentru care societatea a aplicat regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, documentele care confirmă începerea transportului (scrisori de trăsură CIM), respectiv trecerea frontierei (liste de tranzit) sunt emise în luna decembrie 2009, respectiv:

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ SAS în data de 05.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 14.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul DB .X./ Rail .X./ AG în data de 30.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 03.12.2009;

- factura nr. .X./, în valoare de .X./ lei, este emisă către beneficiarul .X./ .X./ GmbH în data de 30.11.2009, iar documentul de transport CIM și lista de tranzit sunt emise în data de 15.12.2009, respectiv 18.12.2009.

Totodată, având în vedere prevederile art.155 alin.(5) lit.n), art.134³ alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.16¹ alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- faptul generator intervine la data livrării bunurilor, care presupune transportul bunurilor din România în alt stat membru;

- factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu data livrării bunurilor;

- factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu mențiunea „scutit cu drept de deducere”, ceea ce presupune îndeplinirea la data emiterii acesteia a condițiilor pentru aplicarea scutirii, inclusiv a condiției privind transportul bunurilor din România în alt stat membru;

- nu este prevăzută situația de emiteră a facturii înainte de data livrării bunurilor, cu excepția cazului în care se încasează un avans.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că livrările consemnate în facturile nr..X./, nr..X./, nr..X./, .X./ și nr..X./ nu sunt operațiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în baza prevederilor art.126 alin.(9) lit.a) din același act normativ, au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor livrări în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare, prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată, societatea susține că atâta timp cât în fond are loc o livrare intracomunitară de bunuri potrivit art.128 alin.(9) din Codul fiscal, pentru care deține toate documentele justificative cerute de art.10 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea 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, aceasta reprezintă o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, chiar dacă transportul acestor bunuri a fost efectuat ulterior emiterii facturii pentru aceste operațiuni.

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**. Astfel, potrivit alin.(1):

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

iar în conformitate cu prevederile alin.(9) al aceluiași articol, 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.”

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile, pentru care are loc transferul dreptului de dispoziție și 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, reprezintă livrarea intracomunitară.

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 prevederilor legale citate mai sus, se reține că 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 și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea acestei scutiri.

Având în vedere că livrările de bunuri sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pentru aceste operațiuni.

Astfel, în baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul 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. Potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.

Conform acestor prevederi legale, se reține că 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.01.2010, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că livrările consemnate în facturile nr..X./, nr..X./, nr..X./, .X./ și nr..X./ nu sunt operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât documentele de transport au fost emise ulterior datei de facturare, respectiv data documentelor care confirmă începerea transportului (scrisori de trăsură CIM) și trecerea frontierei (liste de tranzit) este în luna decembrie 2009, în timp ce facturile de livrare au fost emise în luna noiembrie 2009.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere datele înscrise în documentele de transport prezentate, că, la data întocmirii acestor facturi, transportul din România în alt stat membru nu a fost realizat și că aceasta reprezintă o condiție obligatorie pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea 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.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 22.01.2010, se reține că societatea, prin punctul de vedere exprimat în legătură cu constatările organelor de inspecție fiscală prezentate cu ocazia discuției finale din data de 20.01.2010, susține că realizarea transportului bunurilor vândute de către .X. .X. GmbH Elveția reprezentată fiscal de S.C. .X. S.A. .X. ulterior emiterii facturilor pentru livrările intracomunitare în cauză nu

afectează calitatea acestor livrări ca și livrări intracomunitare deoarece dovada efectuării transportului poate fi prezentată într-un termen de 90 zile de la data emiterii facturilor pentru livrările intracomunitare de bunuri.

De asemenea se reține și că societatea, prin contestația formulată, susține că atâta timp cât în fond are loc o livrare intracomunitară de bunuri potrivit art.128 alin.(9) din Codul fiscal, pentru care deține toate documentele justificative cerute de art.10 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea 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, aceasta reprezintă o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, chiar dacă transportul acestor bunuri a fost efectuat ulterior emiterii facturii pentru aceste operațiuni.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la susținerile societății contestatoare, precum și la prevederile legale citate mai sus, învederăm prevederile art.1 alin.(2) din Anexa 1 la 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, potrivit cărora:

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* a prevederilor legale citate referitoare la justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, se reține că numai în situația în care operațiunile de livrări intracomunitare de bunuri nu sunt justificate cu documentele prevăzute de lege la momentul în care este emisă factura pentru operațiunea în cauză sau acestea nu sunt prezentate în termen de maxim 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura, atunci aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Or, din Raportul de inspecție fiscală nr..X. încheiat la data de 22.01.2010 se reține că, pentru facturile de livrări emise în luna noiembrie 2009, societatea a prezentat documente de transport, respectiv scrisori de trăsură CIM și liste de tranzit, emise în luna decembrie 2009.

Totodată, relevante în speța supusă soluționării sunt și prevederile alin.(4) și alin.(6) ale aceluiași art.1 din Anexa 1 la 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, potrivit cărora:

“(4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

[...].

(6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.

Se reține, de asemenea, că pentru speța în cauză, Direcția de legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./01.04.2010, anexată în copie la dosarul cauzei, ca răspuns la solicitarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, precizează:

„În contextul informațiilor puse la dispoziția noastră vă comunicăm că [...] .X. .X. GmbH Elveția poate aplica scutirea de TVA pentru facturile emise înainte de data livrărilor intracomunitare de bunuri, cu condiția să prezinte documentele justificative pentru aplicarea scutirii prevăzută la art.10 din Instrucțiuni (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, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 - s.n.) în termen de 90 de zile calendaristice de la data la care a avut loc livrarea bunurilor. [...]

Este adevărat că aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri este condiționată, între altele, de existența

documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, însă intenția legiuitorului nu a fost aceea de a condiționa emiterea unei facturi în regim de scutire pentru astfel de operațiuni de momentul începerii transportului bunurilor, ci s-a dorit ca operatorii economici să dispună de un termen rezonabil de la data la care are loc livrarea (dată la care se consideră că intervine faptul generator) în care să justifice scutirea de TVA aplicată.

În vederea analizării condițiilor în care se aplică scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri trebuie avut în vedere că astfel de operațiuni sunt, în multe dintre situații, complexe, implicând de exemplu în cazul unei singure livrări mai multe tipuri de transport (transport combinat). [...]

Concluzionând, [...], apreciem că .X. .X. GmbH Elveția poate aplica scutirea de TVA pentru facturile care au fost emise înainte de data livrărilor intracomunitare dacă este îndeplinită condiția referitoare la prezentarea în termen de 90 de zile calendaristice de la data la care a avut loc livrarea bunurilor a documentelor justificative pentru aplicarea scutirii de taxă, prevăzută la art.10 din Instrucțiuni.

De asemenea, inclusiv în situația în care factura este emisă în momentul livrării și transportul se efectuează după această dată, este aplicabilă scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, dacă scutirea este justificată în cadrul termenului de 90 de zile calendaristice de la data la care a avut loc livrarea, [...].”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia o condiție obligatorie pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea 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, este ca la momentul întocmirii facturii transportul din România în alt stat membru să fie efectuat, întrucât prevederile legale invocate nu stipulează o astfel de obligație, și mai mult, potrivit precizărilor Direcției de legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa menționată mai sus, “[...] intenția legiuitorului nu a fost aceea de a condiționa emiterea unei facturi în regim de scutire pentru astfel de operațiuni de momentul începerii transportului bunurilor, ci s-a dorit ca operatorii economici să dispună de un termen rezonabil de la data la care are loc livrarea (dată la care se consideră că intervine faptul generator) în care să justifice scutirea de TVA aplicată.”

Totuși, având în vedere că adresa nr..X./ a Direcției de legislație în domeniul TVA a fost emisă în data de 01.04.2010, deci ulterior momentului finalizării inspecției fiscale, materializată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.01.2010 și emiterea Deciziei de impunere nr..X./26.01.2010, faptul că, în cauză, are relevanță analizarea caracterului justificativ al documentelor prevăzute expres de lege pentru aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru livrările intracomunitare de bunuri, respectiv îndeplinirea de către societate a condițiilor impuse de legea fiscală în ceea ce privește informațiile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă o factură, în corelație cu documentele de transport specifice, care stau la baza efectuării livrărilor intracomunitare de bunuri, etc, precum și faptul că organele de inspecție fiscală, în vederea determinării stării de fapt fiscale, a realității faptelor care generează rapoarturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, trebuie să administreze orice mijloc de probă ținând cont de forța lor probantă recunoscută de lege, în speță, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

În consecință, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./26.01.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale, întrucât administrarea și aprecierea probelor pentru determinarea stării de fapt fiscale trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

Desființarea Deciziei de impunere nr..X./26.01.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X./ sau la Curtea de Apel .X./ în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X

x