

DECIZIA nr.556 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
cu sediul in ..,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr... si reinregistrata sub nr. MBR_REG ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Activitatea Juridica - Serviciul Juridic Contencios si Avizare Juridica cu adresa nr. MBR_JRD ... inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR_REG .., cu privire la Sentinta civila nr. .., definitiva pronuntata de Tribunalul Bucuresti - Sectia a II-a Contencios Administrativ si Fiscal, prin care s-a dispus analiza pe fond a contestatiei societatii **X**, inregistrata in scopuri de TVA in Romania sub nr. .. formulata prin imputernicit SC . SRL, cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sector 1, soseaua .. in baza procurii inregistrata la organul fiscal in data de 24.04.2009.

In urma actiunii formulate de societate, prin Sentinta civila nr., ramasa definitiva prin nerecurare la data de 19.08.2016, Tribunalul Bucuresti a dispus anulara deciziei nr. .. emisa de DGRFPB prin care a fost solutionata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. .., emisa de Administratia Sector ..Finantelor Publice si a obligat intimata, DGRFPB, sa se pronunte pe fond asupra contestatiei impotriva deciziei mentionata.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector .. a Finantelor Publice sub nr. .., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. . .., emisa de AS..FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., comunicate la data de 08.04.2015, prin care organele fiscale au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma totala de .. lei.

Avand in vedere Sentinta Civila .., definitiva pronuntata de Tribunalul Bucuresti - Sectia a II-a Contencios Administrativ si Fiscal si dispozitiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu dispozitiile art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti urmeaza a solutiona pe fond contestatia **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea X considera drept neintemeiata stabilirea de obligatii fiscale suplimentare principale in cuantum de .. lei, drept pentru care solicita anulara deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., precum si a raportului de inspectie fiscala nr. ...

In sustinerea contestatiei, societatea arata urmatoarele:

In ceea ce priveste neacceptarea aplicarii scutirii de TVA aferenta livrarilor intracomunitare realizate de catre Societate si in consecinta impunerea de TVA

suplimentara colectata in suma totala de ... lei aferenta acestor operatiuni, contestatara sustine ca este nejustificata aratand urmatoarele:

- potrivit art. 10 alin. 1 lit. b) din Instructiunile de aplicare a Ordinului 2222/2006, documentul necesar pentru justificarea scutirii, pe langa factura, "documentul care atesta ca bunurile au fost expediate din Romania in alt Stat Membru", necontinand nicio precizare cu privire la faptul ca documentul respectiv trebuie sa fie prezentat in original;

- in vederea justificarii scutirii de TVA aplicata livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate in perioada august - decembrie 2014, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala facturile, dovada ca beneficiarul livrarilor detine un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de catre autoritatile fiscale din alt stat membru si documentele de transport aferente (CMR);

- legislatia in materie de TVA nu prevede obligatia completarii CMR-urilor intr-o anumita maniera sau cu anumite informatii, pentru a justifica scutirea de TVA, ci doar pentru a atesta miscarea fizica a bunurilor din Romania in alt Stat Membru UE;

- nu exista nicio prevedere in legislatia in materie de TVA din Romania sau la nivel comunitar care sa mentioneze obligativitatea includerii in CMR-uri a numarului vehiculului cu care se efectueaza transportul intracomunitar al unui bun;

- decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda scutirea de TVA si impunerea colectarii a 24% TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri pentru care CMR-urile prezentate nu includeau numarul vehiculului sau erau in copie este una neintemeiata si abuziva;

- in ceea ce priveste faptul ca anumite documente de transport nu includeau semnatura, stampila sau numele transportatorului, contestatara sustine ca aceste conditii sunt unele strict formale si nu ar trebui sa schimbe substanta economica a operatiunii, in contextul in care au fost indeplinite toate celelalte conditii de fond necesare aplicarii scutirii de TVA aferente acestor operatiuni;

- prin acceptarea si plata facturilor emise pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de catre societate, clientii societatii au confirmat faptul ca au receptionat bunurile in cauza;

- in perioada 6 - 18 martie 2015 a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala confirmari de primire a bunurilor din partea clientilor sai care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in diferite state membre din Uniunea Europeana, pe care le anexeaza si in sustinerea contestatiei;

- a actionat de buna credinta si a intreprins toate eforturile pentru a obtine si a prezenta documente care sa ateste ca miscarea intracomunitara a bunurilor a avut loc.

In ceea ce priveste neacceptarea aplicarii scutirii de TVA aferenta livrarilor intracomunitare realizate si in consecinta impunerea de TVA suplimentara colectata in suma totala de ... lei aferenta acestor operatiuni, contestatara arata urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala au considerat ca Societatea nu indeplineste conditiile de aplicare a scutirii de TVA conform art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, intrucat potrivit raportului VIES nr. .. operatorul intracomunitar .. (avand cod de inregistrare in scopuri de TVA BE ..) figureaza ca avand "COD TVA nealocat SM" in lunile octombrie si noiembrie 2014;

- a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala capturi de ecran ce au inclus mesajele generate de aplicatia VIES la momentul verificarilor efectuate de Societate in perioada octombrie - noiembrie 2014 si care constituie dovada ca .. detinea un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru la momentul aplicarii scutirii de TVA de catre Societate;

- conform capturii de ecran aferente lunii octombrie 2014, pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala, operatorul intracomunitar .. detinea un numar valid de

inregistrare in scopuri de TVA in Belgia, prin urmare Societatea era indreptatita sa aplice scutirea de TVA;

- conform capturii de ecran aferente lunii noiembrie 2014, pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala, la momentul verificarii codului aferent .. GmbH, serviciul de validare a numarului de inregistrare in scopuri de TVA era indisponibil in statul membru in care .. este inregistrata (Belgia), conform mesajului primit la momentul interogarii "*Serviciu indisponibil in statul membru. Va rugam retransmiteti solicitarea mai tarziu.*"

- in urma efectuarii mai multor interogari in sistemul VIES pentru confirmarea validitatii acestui cod de inregistrare in scopuri de TVA in luna noiembrie 2014, serviciul figura ca fiind indisponibil in Belgia;

- Societatea a efectuat o interogare in sistemul VIES si in luna decembrie 2014 si acest cod de TVA figura ca fiind valid.

Prin urmare, Societatea considera ca a actionat de buna credinta si a intreprins toate eforturile pentru a obtine si a prezenta organelor de inspectie fiscala documente care sa ateste ca miscarea intracomunitara a bunurilor a avut loc.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu au procedat la obtinerea tuturor informatiilor necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale, avand la dispozitie modalitati de cooperare administrativa in domeniul TVA, conform Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativa in domeniul taxei pe valoarea adaugata si de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, prin care ar fi putut sa obtina informatii privind validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al .. sau faptul ca aceste bunuri au ajuns in Belgia.

De asemenea, Societatea considera ca apelarea la aspecte pur formale si ignorarea realitatii tranzactiilor desfasurate si a intentiei legiuitorului, respectiv respingerea aplicarii scutirii de TVA pe baza unor conditii de forma in detrimentul fondului, incalca principiul prevalentei economicului asupra juridicului si contravine prevederilor mentionate in legislatia comunitara in materie de TVA, precum si principiilor generale care stau la baza sistemului comun al TVA existent la nivelul UE, respectiv principiul proportionalitatii si principiul neutralitatii TVA.

In sustinere, contestatara invoca jurisprudenta europeana, punctele 51 si 52 din Decizia emisa de CEJ in cazul C-587/10 - "VSTR", punctul 60 din Hotararea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 38 din Hotararea Euro Tyre Holding, Deciziile emise in cazurile C-409/04 "Teleos si altii" si C-146/05 "Albert Colle".

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector ... a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la X, pentru perioada 01.08.2014 - 31.12.2014, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru această perioadă.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr...., iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. .., prin care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de .. lei, au admis la rambursare TVA in suma de .. lei din TVA totala solicitata la rambursare in suma de .. lei, respingand la rambursare TVA in suma de .. lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Cu privire la TVA colectata suplimentar in suma de .. lei, aferenta livrarilor catre operatorul intracomunitar .. (Belgia)

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X nu poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate, pe considerentul ca, codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in celalalt stat membru, nu era valid, in conditiile in care prin adresa nr... organul de inspectie fiscala precizeaza ca a primit confirmarea validitatii codului de TVA al clientului ...

In fapt, in lunile octombrie si noiembrie 2014, X a efectuat livrari intracomunitare de bunuri (piese si accesorii pentru autovehicule, respectiv componente ale centurilor de siguranta auto) catre operatorul intracomunitar ..din Belgia, avand cod de inregistrare in scopuri de TVA ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca urmare solicitarii verificarii valabilitatii codurilor de TVA atribuite de autoritatile fiscale din alte state membre pentru beneficiarii din statele respective, Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul D.G.R.F.P.B. prin Raportul VIES nr. .. a transmis informatiile existente in sistemul VIES.

In baza informatiilor existente in sistemul VIES transmise organelor de inspectie fiscala de catre Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul D.G.R.F.P.B. cu Raportul VIES nr..., ca raspuns la solicitarea transmisa acestora de verificare a valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor intracomunitari ai contestatarei, s-a constatat ca in lunile octombrie si noiembrie 2014 pentru codul operatorului intracomunitar .- BE .. apare mentiunea "Cod TVA nealocat de SM".

Avand in vedere prevederile art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunile in cauza, desfasurate in perioadele mai sus mentionate, societatea nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata intrucat codul de TVA al cumparatorului, inscris in documentele intocmite, nu era valabil sau invalid temporar, stabilind in sarcina contestatarului TVA colectata in suma totala de .. lei aferentă livrarilor declarate catre ...

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala, societatea precizeaza ca organele de inspectie fiscala si-au intemeiat concluziile eronat cu privire la valabilitatea codului de TVA, intrucat a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala capturi de ecran ce includ mesajele generate de aplicatia VIES la momentul verificarilor efectuate de Societate in perioada octombrie - noiembrie 2014 si care constituie dovada ca .. detinea un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru la momentul aplicarii scutirii de TVA de catre Societate, respectiv:

- conform capturii de ecran aferente lunii octombrie 2014, detinea un numar valid de inregistrare in scopuri de TVA in Belgia, prin urmare Societatea era indreptatita sa aplice scutirea de TVA;

- conform capturii de ecran aferente lunii noiembrie 2014, serviciul de validare a numarului de inregistrare in scopuri de TVA era indisponibil, conform mesajului primit la momentul interogarii "*Serviciu indisponibil in statul membru. Va rugam retransmiteti solicitarea mai tarziu.*", iar in urma efectuarii mai multor interogari in sistemul VIES pentru confirmarea validitatii acestui cod de inregistrare in scopuri de TVA in luna noiembrie 2014, serviciul figura ca fiind indisponibil in Belgia;

- Societatea a efectuat o interogare in sitemul VIES si in luna decembrie 2014 si acest cod de TVA figura ca fiind valid.

Totodata, organele de inspectie fiscal au transmis catre Biroul de Informatii Fiscale din cadrul DGRFPB solicitarea de verificare a valabilitatii codului de TVA al operatorului intracomunitar, ulterior aceasta solicitare fiind transmisa catre autoritatile fiscale din Belgia.

Ulterior, incheierii inspectiei fiscale, prin e-mailul din data de 13.08.2015, autoritatile fiscale din Belgia au transmis raspunsul la solicitarea organelor de inspectie fiscala, prin care precizeaza ca numarul codului de TVA al operatorului intracomunitar .. este inca activ pentru efectuarea de livrari/achizitii intracomunitare.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare reglementeaza livrarea de bunuri ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, iar in conformitate cu prevederile alin.(9), in vigoare la data efectuarii operatiunilor:

„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.”

Totodata potrivit dispozitiilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

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,[...].

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

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca livrarea intracomunitara de bunuri catre o persoana stabilita in alt stat membru UE este scutita de taxa pe valoarea adaugata daca aceasta persoana ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru si documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta operatiune stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice.

In baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute 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, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“**Art. 1.** - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere 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, denumită în continuare Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, *prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.*

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta 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 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. (19) 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”.

Se retine ca potrivit art. 155 alin. (19) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 155 -(19)** Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

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

Conform acestor prevederi legale se retine ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri se justifica cu factura, care trebuie

sa contina informatiile prevazute de legea fiscala si in care sa fie inregistrat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, cu documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz, cu alte documente, respectiv contract/comanda de vanzare/cumparare, documente de asigurare.

In vederea obtinerii de informatii privind validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al ..., prin adresa din data 16.02.2015, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii de la autoritatile fiscale din Belgia, asa cum se mentioneaza in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor nr...., respectiv *“s-a transmis catre Biroul de Informatii Fiscale din cadrul DGRFP Bucuresti solicitarea de verificare a valabilitatii codului de TVA al operatorului intracomunitar, ulterior aceasta solicitare fiind transmisa catre autoritatile fiscale din Belgia. Pana la data prezentei nu a fost transmis un raspuns.”*

Prin raspunsul autoritatilor fiscale din Belgia la aceasta solicitare, comunicat Biroului de Informatii Fiscale in data de 13.08.2015, referitor la codul de TVA – BE .. al companiei .., se fac urmatoarele precizari:

“.. a fost pana de curand cel mai mare angajator din Limburg. Pe 18 decembrie 2014 a produs ultima masina ..). Fabrica a fost inchisa, dar codul de TVA este inca activ. Acest lucru inseamna ca numarul de TVA este inca valabil pentru efectuarea de livrari/achizitii intracomunitare. Ford este inregistrat ca un contribuabil activ din 01.01.1972. Din 1993 fac tranzactii intracomunitare.”

Prin urmare, se retine faptul ca la data efectuarii operatiunilor, respectiv livrarilor intracomunitare de catre societatea contestata catre .. in lunile octombrie si noiembrie 2014, aceasta detinea codul de TVA BE ... activ, asa cum se precizeaza in raspunsul primit de la autoritatile fiscale din Belgia.

Se retine ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr..., cat si din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta o situatie contrara celei rezultate din documentele prezentate la contestatie. Mai mult, desi prin adresa nr... AS..FP precizeaza ca isi reconsidera opinia cu privire la scutirea prevazuta la art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au analizat si nu s-au pronuntat cu privire la celelalte conditii ce trebuie indeplinite pentru a beneficia de scutirea de taxa.

Organul de solutionare a contestatiei subliniaza ca aprecierea fortei probante a tuturor documentelor prezentate in vederea aplicarii scutirii de TVA pentru livrari intracomunitare se face de catre organele de inspectie fiscala in conditiile Codului de procedura fiscala, care in virtutea prevederilor art.6, sunt in masura sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

De asemenea, in virtutea rolului sau activ, organul fiscal este indreptatit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtin si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal identifica

si are in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. Ori in situatia in care din Raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au verificat celelalte conditii pentru aplicarea scutirii de TVA, la dosarul cauzei neexistand documente in acest sens, Serviciul solutionare contestatii 2 nu se poate pronunta cu privire la scutirea aferenta livrarilor de bunuri efectuate in Belgia.

In consecinta, avand in vedere cele retinute mai sus, in temeiul art.216 alin.(3) si alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va desfiinta partial Decizia de impunere nr...** emisa de Administratia Sector .. a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., **in ceea ce priveste TVA in suma de ... lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa procedeze la o noua verificare a acelorasi operatiuni pentru acelasi tip de obligatie fiscala in functie de situatia de fapt ce va fi constatata, sa efectueze incadrarea corecta a acesteia avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si sa emita, daca este cazul, o noua decizie de impunere pentru eventualele diferente de taxa pe valoarea adaugata stabilite.

3.2 Cu privire la TVA colectata in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta livrarilor intracomunitare, pe motiv ca societatea nu a facut dovada cu documente privind efectuarea transportului intracomunitar, in conditiile in care afirmatiile contestatarei privind efectuarea transportului intracomunitar nu sunt sustinute cu documente de transport care sa ateste transportul efectiv si fara dubii al bunurilor din Romania in alte state membre.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. .. X, societate nerezidentă din Germania si inregistrata in scopuri de TVA în Romania a efectuat in perioada supusa inspectiei fiscale livrari de bunuri către diversi clienti intracomunitari pentru care a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea documentelor in conformitate cu dispozitiile prevazute de OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat pentru o parte din livrări societatea nu a putut prezenta documentele de transport care să ateste că bunurile în cauză au fost transportate din Romania in alte state membre și, în consecinta, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a prezentat documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA prevazute de art. 10 alin. (1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile ulterioare colectând TVA aferenta in suma de ... lei.

Astfel, organele de inspectie fiscal au constatat urmatoarele:

- multe CMR-uri sunt incomplete lipsind numele transportatorului, numarul vehiculelor cu care s-a efectuat transportul, stampila sau semnatura;
- CMR-uri in care apare numai un antet, lipsind numele transportatorului, numarul vehiculului cu care s-a efectuat transportul, stampila sau semnatura;
- CMR-uri in care in antet apare o societate iar la transportator alta societate;

- CMR-uri in care apare numai un numar auto, fara numele transportatorului, stampila sau semnatura, unele fiind si in copie xerox.

In drept, asa cum s-a retinut la pct.1 din prezenta decizie, in conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.155 alin.(5) lit.f) din acelasi act normativ si cu art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006, sunt scutite de TVA livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, si se justifica pe baza facturii care trebuie sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, pe baza documentului care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz, cu orice alte documente (contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare).

Avand in vedere ca livrarile de bunuri efectuate cu plata sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, iar pentru livrarile intracomunitare de bunuri este prevazuta scutirea de taxa pe valoarea adaugata, reprezentand o **exceptie de la regula generala**, se retine ca pentru a putea beneficia de aceasta scutire s-a prevazut **obligativitatea justificarii scutirii de taxa pe valoarea ce presupune existenta, detinerea si automat prezentarea de documente legal aprobate: factura si documentul de transport din Romania in alt stat membru**, respectiv, in functie de caile de transport pe care se realizeaza, **scrisoarea de trasura CMR pentru transport rutier**, si, dupa caz, orice alte documente, respectiv contract/comanda de vanzare-cumparare, documente de asigurare.

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

“**Art. 4** Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trasura. Absenta, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trasura nu afecteaza nici existenta, nici valabilitatea contractului de transport, care ramane supus dispozitiile prezentei conventii.”

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

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

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

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

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

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

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

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că, în esență, organele de control nu au acordat scutirea de TVA pentru o parte din livrările de bunuri efectuate în perioada august – decembrie 2014 de X către clienții săi intracomunitari în mai multe state membre UE, pe motiv că societatea care a livrat bunurile a prezentat documentele de transport care să ateste transportul bunurilor din România în alte state membre, incomplete lipsind numele transportatorului, numărul vehiculelor cu care s-a efectuat transportul, stampila sau semnatura.

Astfel, în anexa nr.1 cu situația finală la Raportul de inspecție fiscală sunt cuprinse toate CMR-urile cu elemente lipsă, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de a beneficia de scutire întrucât nu au fost respectate prevederile art. 10 alin. (1) lit.b) din OMFP 2222/2006 referitoare la documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea contestației precum că *în perioada 6-18 martie 2015 a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală confirmări de primire a bunurilor din partea clienților săi care atestă că bunurile au fost transportate din România în diferite state membre din Uniunea Europeană, pe care le anexează și în susținerea contestației*, întrucât din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că toate confirmările de primire a bunurilor din partea clienților săi intracomunitari au fost luate în considerare.

Acest aspect a fost confirmat și de AS..FP prin adresa nr. MBS4_AIF ... în care se precizează următoarele:

“(…) toate documentele depuse de societate au fost luate in considerare, asa cum este prezentat si la capitolul discutie finala, punct de vedere contribuabil din Raportul de Inspectie fiscala nr...

Astfel intre situatia intocmita si confirmata de societate prin punctul de vedere prezentat cu ocazia discutiei finale (TVA colectata in suma de . lei) si situatia finala de la Raportul de inspectie fiscala nr. .. (TVA colectata fiind in suma de .. lei), rezulta o diferenta de .. lei, care cuprinde toate confirmarile de primire prezentate de societate pana la finalizarea inspectiei fiscale.”

Mai mult, contestatara nu identifica ce confirmari de primire a depus si nu au fost luate in considerare. Confirmarile anexate in sustinerea contestatiei au fost luate in considerare cu prilejul discutiei finale cu aceasta.

Afirmatiile contestatarei potrivit carora *prin acceptarea si plata facturilor emise pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de catre societate, clientii societatii au confirmat faptul ca au receptionat bunurile in cauza*, nu prezinta relevanta, intrucat nu constituie o probă pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, nefiind de natură să înlocuiască documentul de transport **din România în alt stat membru**, care reprezintă unul din documentele obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni.

In ceea ce priveste faptul ca anumite documente de transport nu includeau semnatura, stampila sau numele transportatorului, prin contestația formulata societatea nerezidenta prin împuternicit fiscal invoca, in esenta, faptul ca aceste conditii sunt unele strict formale si nu ar trebui sa schimbe substanta economica a operatiunii, in contextul in care au fost indeplinite toate celelalte conditii de fond necesare aplicarii scutirii de TVA aferente acestor operatiuni.

Sustinerile societatii contestatare sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

1. Scutirea TVA cu drept de deducere, constituie o exceptie de la regulile normale in materie de TVA. Cum **exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare**, scutirea poate sa fie aplicata numai daca persoana care realizeaza operatiunea poate dovedi ca bunurile au fost efectiv livrate in conditiile prevazute de Codul fiscal si normele/instructiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectiva trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii scutirii cu drept de deducere. In speta, pentru TVA colectata in suma de .. lei, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operatiunea de livrare intracomunitara **cu documente de transport** care sa probeze indubitabil ca bunurile vandute au parasit fizic teritoriul Romaniei si au ajuns la destinatie in alt stat membru, **desi aceste documente sunt prevazute legislativ in lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitata.**

Or, pentru o parte din livrarile intracomunitare prezentate in anexa 1 la raportul de inspectie fiscala, contestatara nu a prezentat aceste documente care sa faca dovada fara dubii a transportului nici cu prilejul inspectiei fiscale, nici cu cel al formularii contestatiei, desi chiar jurisprudenta comunitara recunoaste obligatia furnizorilor din cadrul unor astfel de tranzactii de a prezenta dovezi care sa dovedeasca transportul bunurilor in alt stat membru pentru a justifica scutirea de taxa **in functie de conditiile prevazute expres in aceasta privinta de legislatia nationala** (pct. 38 din Hotararea data in cazul C-273/11 Mecsek-Gabona).

Mai mult, desi contestatara invoca faptul ca nu i s-a acordat scutirea pe motiv ca CMR-ul era in copie, omite sa precizeze ca la coloana cu observatii sunt inscrite si alte elemente, respectiv "fara auto", etc, ce au condus la neacordarea scutirii.

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

2. În al doilea rând, *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 de catre furnizor a transportului sau expeditiei bunurilor livrate in alt stat membru decat cel de livrare 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).

În acest sens, se reține că prin contestația formulată societatea nerezidentă prin împuternicit **omite faptul că instanța comunitară a ajuns la concluzia** că plasarea unui furnizor într-o stare de incertitudine în ceea ce privește aplicarea scutirii prin cerința prezentării unei dovezi concludente că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare **intervine numai în situația în care furnizorul a prezentat documentele stabilite de autoritățile fiscale în lista condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA** (a se vedea pct. 50 din Hotărârea CJUE din cauza C-409/04 Teleos și alții). Prin urmare, cerința prezentării documentului de transport, completat cu toate elementele obligatorii prevazute la art. 6 pct. 1 din Decretul nr.451/1972, solicitată

de autoritățile fiscale române în temeiul art. 10 alin. (1) lit. b) din Instrucțiunile antecitate nu este contrară în niciun fel jurisprudenței comunitare.

Totodată, se reține că cerința justificării scutirii de TVA a livrărilor de prezentarea documentelor de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare **nu este o cerință formală**, așa cum în mod vădit eronat susține contestatoarea, **ci una de fond, esențială, întrucât o livrare intracomunitară implică, prin însăși esența ei, transportul bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru și, ca atare, numai în cazul existenței unui asemenea transport se poate vorbi de o operațiune susceptibilă a beneficia de scutirea de TVA** prevăzută de legislația în materie.

3. Este adevărat că jurisprudența comunitară recunoaște că dovada transportului bunurilor în cazul livrării intracomunitare depinde și de elementele primite de furnizor de la cumpărătorul bunurilor (pct. 37 din Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona), însă tot aceeași jurisprudență recunoaște că este legitim să se impună, într-un asemenea caz, ca furnizorul să acționeze cu buna-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (pct. 38 în Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 65 și pct. 66 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

Totodată, **chiar și în situația în care transportul este în sarcina cumpărătorului, se recunoaște că scrisoarea de trăsură (CMR-ul) întocmită conform reglementărilor internaționale ce o guvernează și care implică certificarea transportului printr-un al treilea participant – transportatorul – reprezintă o dovadă adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției referitoare la transport (pct. 67-69 din concluziile avocatului general în cauza C-409/04 Teleos și alții).**

4. Aplicând cele de mai sus la situația concretă din dosarul contestației ce face obiectul prezentei decizii se desprind următoarele:

- contestatoarea **nu a făcut dovada că bunurile în discuție au fost predate în România**, la poarta fabricii, cumpărătorilor ori societății de transport desemnate de aceasta, deși întocmirea documentelor de predare-primire a bunurilor (note de predare, avize etc.) i-ar fi fost la îndemână fără nicio dificultate;

- **principiile neutralității TVA și al securității juridice și proporționalității măsurilor** pe care le pot adopta statele membre, invocate de societatea nerezidentă contestatoare **nu sunt cu nimic încălcate în prezenta speță**, având în vedere că:

- cerința prezentării documentului de transport din legislația fiscală națională este o cerință proporțională și perfect rațională întrucât scutirea se acordă doar pentru bunurile ce părăsesc teritoriul României și ajung pe teritoriul unui alt stat membru;

- stabilind dreptul furnizorului de a solicita reverificarea operațiunilor pentru care nu s-a acordat inițial scutirea, în măsura în care acesta intră în posesia documentelor justificative necesare ulterior inspecției fiscale (a se vedea art. 1 alin. (8) din Instrucțiunile anterior prezentate) legislația fiscală națională asigură și atingerea principiului neutralității TVA.

Prin urmare, fata de cele anterior reținute, precum si a documentelor depuse pentru justificarea regimului de scutire de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere aplicata, reiese ca societatea contestatara, in calitatea ei de furnizor in cadrul livrarilor de bunuri nu si-a indeplinit obligatia de a justifica scutirea de TVA aplicata pentru toate operatiunile in cauza cu documente de transport prevazute de actele normative in vigoare, din care sa reiasa transportul real si efectiv al bunurilor din Romania in alte state membre, organele fiscale fiind indreptatite sa procedeze la colectarea TVA aferenta acestor livrari in cuantum de ... lei.

In consecinta, avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri pentru care nu s-a facut dovada transportului intracomunitar, efectuate in perioada august - decembrie 2014, fapt pentru care, in temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2013 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr... emisa de Administratia Sector .. a Finantelor Publice - Serviciul inspectie Fiscala Persoane Juridice 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr..., in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere nr. .. emisa de Administratia Sector ..a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., pentru suma de . lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate in prezenta decizie.

2. Respinge in parte contestatia X formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. de catre Administratia Sector .. a Finantelor Publice prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă de .. lei reprezentând diferența suplimentară de TVA.

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.