



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
 Direcția Generală a Finanțelor
 Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
 Tel : +0232 213332
 Fax : +0232 219899
 e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 544/04.05.2011
 privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L. jud. Iași
 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
 sub nr. **dg/7512/25.03.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu adresa nr. AIF 6490/04.04.2011, înregistrată la instituția noastră sub nr. dg/8542 din 05.04.2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul în comuna Holboca, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. J22/2197/2004, cod unic de înregistrare RO 1654697, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS 130 din 17.02.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS 98 din 17.02.2011.

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxă pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de administratorul societății în persoana d-lui ... și poartă amprenta în original a ștampilei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentei prin poștă în data de ...**2011**, așa cum rezultă din copia confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de ...**2011** la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași unde a fost înregistrată sub nr. ...

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../...**2011**, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului

lași, prin care propune respingerea contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. jud. Iași** ca neîntemeiată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "X" S.R.L. jud. Iași contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ...2011, motivând în susținerea contestației următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de 35.511 lei prin constatarea faptului că la data realizării operațiunii de livrare intracomunitară către operatorul D identificat prin codul de TVA NL - ... acestanu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, fapt pentru care a procedat la colectarea de TVA în sumă de S lei.

În timpul controlului a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că încasările facturilor emise către D au avut loc de la societatea T din Olanda - cod de TVA NL ..., societate care corespunde prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și că eroarea constă în faptul că pe factura de livrare a fost înscris în mod eronat partenerul către care s-a făcut livrarea de bunuri și codul de TVA al partenerului.

Aplicând prevederile art. 159 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modul de corectare a documentelor, poate să dispună corectarea documentelor, iar potrivit normelor de aplicare a acestui articol organele de inspecție fiscală trebuie să permită deducerea taxei pe valoarea adăugată, însă pe perioada controlului acestea nu au permis corectarea informațiilor înscrise pe facturile emise.

Susține că la întocmirea Anexei 7 la Raportul de inspecție fiscală nr. ... din ...2011 în luna iunie a anului 2010 au fost dublate documentele nr. .../...2010 și nr. .../...2010. Acestea sunt prezentate sub același număr și aceeași dată de două ori cu valori diferite. Documentele pe care societatea le recunoaște ca aparținându-i sunt facturile nr. .../...2010 cu valoare de S lei și TVA aferent S lei și nr. .../...2010 cu valoarea de S lei și TVA aferent S lei.

Contestă în schimb documentul nr. .../...2010 cu valoarea de S lei și TVA aferentă de S lei, precum și documentul nr. .../...2010 cu valoarea de S lei și TVA aferentă de S lei, considerând că ambele documente sunt înscrise eronat în Anexa 7 a Raportului.

Societatea contestatoare menționează că având în vedere prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 22 noiembrie 2006

privind sistemul comun al TVA care prevede faptul că din momentul în care este incontestabil că sistemul de taxare inversă este aplicabil operațiunilor respective, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

Solicită verificarea atât a valabilității codului de TVA NL ... a T din Olanda, cât și a achizițiilor raportate de aceasta prin VIES de la **S.C. "X" S.R.L. jud. Iași.**

Susține că a primit comenzi din partea T, livrarea s-a efectuat la adresa acesteia din Olanda, iar încasarea s-a făcut tot de la această societate al cărei cod de TVA este valid, astfel că sunt îndeplinite toate condițiile unei livrări intracomunitare și se aplică prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, consideră că singura eroare de care se face răspunzătoare este înscrierea incorectă pe facturi a unor elemente, eroare de formă și nu de fond, datorată faptului că reprezentanții D nu i-au informat de faptul că în anul 2008 au fuzionat cu T și în urma acestei fuziuni a rezultat o singură societate cu denumirea T având cod de TVA

....

Anexează la contestație documentul emis de către societatea T din Olanda - cod de TVA NL ... și de către P S.A. care atestă faptul că livrarea mărfurilor s-a făcut la adresa ..., adresă care aparține acestei societăți, așa cum apare înscris pe comenzi.

De asemenea, petenta contestă și majorările de întârziere aferente acestei diferențe de taxă pe valoarea adăugată, fără a preciza însă cuantumul acestora.

Ca urmare, solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ...2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ...2011.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală generală la **S.C. "X" S.R.L. jud. Iași** pentru perioada2005 -2010, a cărei rezultate au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... din ...2011 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ...2011.

Referitor la aspectul contestat, în Raportul de inspecție fiscală nr. ... din ...2011 organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că societatea a efectuat livrări intracomunitare către D din Olanda în sumă de S lei pentru care nu a colectat TVA.

Prin adresa nr. .../...2010 transmisă de Compartimentul de schimb internațional de informații Iași la solicitarea de verificare a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA, s-a comunicat că la

data realizării operațiunilor operatorul D identificat prin codul de TVA NL-... nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA.

Considerând că aceste livrări nu sunt scutite deoarece nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă acestor livrări.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din2011 au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a cărei calcul a fost detaliat în Anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală nr. ... din2011.

Pentru această sumă organele de inspecție fiscală nu au calculat dobânzi și penalități de întârziere, societatea fiind în situație de rambursat pe această perioadă.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Perioada verificată pentru TVA: ...2009 - ...2010.

Cauza supusă soluționării este dacă furnizorul care efectuează o livrare intracomunitară de bunuri poate beneficia de scutire de TVA în condițiile în care clientul nu i-a comunicat acestuia codul valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât cel în care începe transportul bunurilor.

În fapt, S.C. "X" S.R.L. jud. Iași a efectuat în perioada februarie 2009 – iulie 2010 livrări intracomunitare de bunuri în valoare de S lei către D din Olanda și a înregistrat facturile emise către acest client atât în evidența contabilă, cât și în raportările fiscale ca operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

La solicitarea de verificare a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA făcută de organele de inspecție fiscală, Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași a răspuns cu adresa nr. .../...2010, în care menționează că la data de ...2010 operatorul D identificat prin codul de TVA NL... nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, data de sfârșit a valabilității codului fiind ...2008.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile următoarelor articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 125[^]1. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

15. livrare intracomunitară are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (9);

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică,

persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică. [...]

Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹; [...]

Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

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

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

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

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

Art. 150. - (1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g);

Art. 155. - (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celalalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

[...]

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»; [...]."

Totodată, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa 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, cuprinse în anexa aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, modificat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.503/2007, Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2.421/2007 și Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.424/2008 se prevăd următoarele:

"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 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(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.

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

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

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

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

Din prevederile legale anterior citate rezultă că livrările de bunuri care sunt transportate sau expediate din România într-un alt stat membru al Uniunii Europene, definite ca livrări intracomunitare, sunt operațiuni impozabile în România, țara unde se găsesc bunurile în momentul când începe transportul sau expediția acestora. Aceste operațiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizițiilor, cu condiția ca beneficiarul să îi comunice furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât România și că acest cod să fie înscris în mod expres în factură. În caz contrar, operațiunile sunt taxabile în România și se supun cotei standard de TVA.

Sintetizând aceste prevederi legale în materia taxei pe valoarea adăugată, se rețin **două condiții esențiale** pentru operațiunea analizată:

- o livrare de bunuri devine **livrare intracomunitară** dacă bunurile sunt expediate sau **transportate dintr-un stat membru în alt stat membru** de către furnizor sau de către client ori de o altă persoană în contul acestora;

- o livrare intracomunitară este **scutită de TVA dacă clientul îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA**, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât al furnizorului.

Astfel, din textul art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă fără nici un fel de dubiu că nu orice livrare intracomunitară de bunuri este scutită de TVA, ci doar aceea în care clientul îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA în alt stat membru al Uniunii Europene decât statul membru unde este înregistrat furnizorul.

În speță, contestatoarea a livrat bunuri ce au fost transportate din România în Olanda (livrare intracomunitară) către clientul D, fără ca acesta să îi comunice un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA în alt stat membru al Uniunii Europene și, în lipsa acestui cod, contestatoarea era obligată să aplice cota standard de TVA, operațiunea neintrând sub incidența scutirii expres reglementată de art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Contestatoarea invocă faptul că bunurile au fost în fapt plătite de către societatea T din Olanda care deținea un cod valid de

TVA, respectiv NL ..., astfel fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Susține că din eroare a înscris pe facturile de livrare partenerul către care s-a făcut livrarea, respectiv D, și codul de TVA al acestuia, deoarece nu a fost înștiințată de către acesta că în anul 2008 au fuzionat cu societatea T și în urma acestei fuziuni a rezultat o singură societate T care deține un cod valid de TVA, respectiv NL ...

Această motivație nu a putut fi reținută de către organul de soluționare, deoarece petenta a înscris numele clientului D și codul de TVA al acestuia în facturile de vânzare, cod care s-a dovedit a fi invalid și de asemenea a înscris livrările către acest partener în Declarațiile recapitulative privind livrările și achizițiile/prestările intracomunitare - cod 390 VIES depuse în perioada februarie 2009 - iulie 2010.

Se reține că orice scutire de taxă, cu atât mai mult orice scutire cu drept de deducere, constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA. Cum **excepțiile sunt de strictă interpretare și aplicare**, scutirea poate să fie aplicată numai dacă persoana care realizează operațiunea poate dovedi că bunurile au fost efectiv livrate în condițiile prevăzute de Codul fiscal și normele/instrucțiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectivă trebuie să poată dovedi cu documente, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere.

În speță, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxă pentru operațiunea de livrare intracomunitară cu codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA al clientului, **cod care trebuia solicitat, verificat și înscris în factură din chiar momentul emiterii cu prilejul livrării bunurilor** în conformitate cu procedura prevăzută la pct. 2. din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România:

„Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; informațiile obținute ca urmare a solicitării de verificare au caracter informativ și nu obligă în nici un fel furnizorul informației.”

Petenta, în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA în România, **vânzător**, avea posibilitatea verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a clientului extern din Olanda, conform procedurii reglementate de pct. 3. din același ordin, respectiv:

“3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:

a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;

b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/mentionate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;

c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”

Nesolicitând, neverificând și neînscrind în factură acest cod de înregistrare în scop de TVA al clientului, în condițiile în care cunoștea destinația bunurilor care urmau a fi transportate într-un alt stat membru și aplicând scutirea de TVA la momentul livrării, deși art. 143 alin. (2) lit. a) prevedea expres că scutirea se aplică doar pentru livrările intracomunitare către clienții care comunică furnizorului codul valabil de TVA atribuit de celălalt stat membru, contestatoarea nu se poate prevala de buna sa credință în aplicarea tratamentului fiscal prevăzut de legea fiscală pentru aceste operațiuni.

Totodată, invocarea faptului că Directiva nr. 2006/112/CE prevede faptul că, din momentul în care este incontestabil că sistemul de taxare inversă este aplicabil operațiunilor respective, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, fiind vorba de o directivă, prevederile acesteia nu se aplică direct în legislația internă, ci prin intermediul transpunerii realizate la Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Mai mult, contestatoarea face abstracție de o altă prevedere a directivei referitoare la scutirile de TVA, în speță art. 131 (cap. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE care prevede în mod expres că *"Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile acestor scutiri și a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz"*. De aici rezultă dreptul României în calitate de stat membru de a stabili prin propria legislație internă în ce condiții concrete se aplică scutirile în materie de TVA, inclusiv în cazul livrărilor intracomunitare, după cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

În sfârșit, în legătură cu invocarea de către societate a principiilor fundamentale ale TVA care ar interzice respingerea scutirii doar pe condiții de formă, se retine că **principiul prevalenței substanței asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică

În concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul neutralității taxei, principiul evitării dublei impuneri și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

A lega dreptul de a aplica scutirea de TVA doar de substanța tranzacției, așa cum pretinde, în esență, contestatoarea, ar însemna, prin reducere la absurd, că persoanele impozabile pot aplica scutirea chiar în lipsa oricărui document justificativ, ceea ce ar conduce în final la lipsirea de orice efecte juridice a dispozițiilor legale la nivel național și comunitar referitoare la scutiri ca excepții, la facturare, la ținerea evidentelor necesare aplicării acestui tip de impozit și la depunerea declarațiilor recapitulative la administrația fiscală, necesară facilitării urmăririi schimbului de bunuri și servicii la nivel comunitar.

De asemenea, se reține că **principiul neutralității taxei** invocat de contestatoare presupune existența unui impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa perceperii impozitului. La fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul bunurilor și serviciilor conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibilă după deducerea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflectă în costul bunurilor sau serviciilor. Din jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție reiese că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri reprezintă o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA, conform căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție și că această scutire își găsește temeiul în regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru în care are loc consumul final. Astfel, Curtea a reținut că scutirii unei livrări intracomunitare în statul membru de plecare a expediției sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "*în oglindă*" o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau transportului respectiv de bunuri. Totodată, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili în propria legislație condițiile în care se scutesc livrările intracomunitare de bunuri, necesare asigurării colectării corecte a taxei și prevenirii evaziunii fiscale.

Din acest punct de vedere, condiționarea scutirii livrării intracomunitare de cerința înregistrării în scopuri de TVA a clientului unei asemenea livrări răspunde obiectivelor sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată, asigură impozitarea achiziției intracomunitare în statul de destinație și respectă principiul proporționalității recunoscut de dreptul comunitar, societății contestatoare revenindu-i în întregime obligația de a proba dreptul la scutirea de taxă pe baza documentelor prevăzute de legislația fiscală în materie.

În ceea ce privește posibilitatea corectării documentelor invocată de contestatoare, se reține faptul că potrivit prevederilor art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.[...]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹."

Potrivit acestor prevederi legale, la data constatării erorii petenta avea dreptul să corecteze facturile, fie prin emiterea altora în care să înscrie atât informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, cât și informațiile și valorile corecte, fie prin emiterea unor facturi conținând informațiile corecte concomitent cu emiterea unor facturi cu valorile, numărul și data celor corectate.

Petenta a depus la dosarul contestației o serie de facturi având același număr, dată și conținut cu cele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu beneficiază de scutire de TVA, schimbând doar numele clientului din D în T, susținând că astfel a corectat documentele inițiale, însă organul de soluționare competent nu a putut lua în considerare aceste facturi deoarece nu au fost emise potrivit prevederilor legale citate mai sus.

De asemenea, nu s-a putut reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că *"Pe perioada controlului, Organul fiscal nu a permis corectarea informațiilor înscrise în facturile emise, încălcând astfel prevederile Normelor Metodologice ale art. 159, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal"*, deoarece prevederile punctul 81². alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citate de petentă se referă la acordarea de către organele de

inspecție fiscală a **dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată** în cazul corectării la furnizor a facturilor de achiziție în timpul inspecției fiscale. Însă aceste prevederi legale nu sunt incidente speței analizate, deoarece facturile în discuție sunt emise de petentă și trebuiau corectate potrivit prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Petenta are posibilitatea potrivit 159 alin. (3) din același act normativ, citat mai sus, să emită facturi de corecție către beneficiari, pe care va face mențiunea că sunt emise după control și care vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă, aplicând regimul de scutire corespunzător acestor operațiuni la data efectuării corecțiilor. De asemenea, petenta are obligația de a rectifica Declarațiile recapitulative privind livrările și achizițiile/prestările intracomunitare - cod 390 VIES depuse în perioada februarie 2009 - iulie 2010.

Referitor la motivația petentei potrivit căreia la întocmirea Anexei nr. 7 "Situția livrărilor intracomunitare către D din Olanda și TVA colectată" organele de inspecție fiscală au dublat documentele nr. .../...2010 și nr. .../...2010, acestea fiind prezentate sub același număr și aceeași dată de două ori cu valori diferite, organul de soluționare competent a constatat faptul că aceasta nu este întemeiată.

Aceasta deoarece, din analiza Anexei nr. 7 s-a constatat faptul că deși organele de inspecție fiscală au înscris defalcat valorile facturilor nr. .../...2010 și nr. .../...2010 și au inversat valorile acestora, valoarea totală aferentă acestora este de S lei, aceeași cu cea înscrisă în aceste facturi existente în copie la dosarul cauzei.

Ca urmare, această eroare de scriere nu a afectat cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală că ar fi trebuit colectată pentru aceste operațiuni și nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Concluzionând, în condițiile în care clientul D din Olanda nu i-a comunicat un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă în alt stat membru, furnizoarea **S.C. "X" S.R.L. jud. Iași** nu are dreptul la beneficiul scutirii pentru livrările intracomunitare de bunuri realizate, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente diferenței de taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, pe care petenta înțelege să le conteste fără a preciza cuantumul acestora, organul de soluționare competent a reținut că, așa cum se menționează în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. AIF .../...2011 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, pentru această sumă *"nu s-au calculat majorări de întârziere deoarece societatea înregistra TVA de rambursat, așa cum rezultă din anexa A, anexată la prezentul referat."*

Pentru considerentele învederate și în temeiul prevederilor art. 125¹, art. 126, art. 128, art. 140, art. 143, art. 150 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 și art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa 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, cuprinse în anexa aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2. și 3. din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România și ale art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2945/2010, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. jud. Iași** pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.