

## **D E C I Z I A nr. 1330/476/15.05.2014**

privind modul de soluționare a contestației depusă de X (EUROPE) LIMITED, înregistrată la AJFP ... sub nr..../...2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ... cu adresa nr. .../...2014 asupra contestației formulată de X (EUROPE) LIMITED, cu sediul în ... Anglia, prin imputernicit ... SRL ..., împotriva Deciziei de impunere .../...2014 emisă de AJFP ...-Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../...2014, privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2014, față de data comunicării Deciziei contestate, 05.02.2014, potrivit copiei după confirmarea de primire atasată la dosarul cauzei.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.Prin contestația formulată petenta solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare și accesorii de plată nr. ..., precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., în ceea ce privește impunerea obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei, aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de către petenta către ... Europe NV /SA, societate stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Belgia, pentru care organele de control au considerat că Societatea nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt Stat Membru prin care să justifice scutirea de taxă.

Petenta este o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Marea Britanie, sub numărul ... și înregistrată în scopuri de TVA în România, sub numărul ... . Ea achiziționează cablaje de la ... SRL (societate stabilită din punct de vedere al TVA în România) și vinde aceste produse, atât către persoane juridice române, cât și către persoane juridice străine, stabilite în alte state membre U.E.

Urmare unei inspecții fiscale efectuate de către organele de control din cadrul AJFP - Activitatea de inspecție fiscală ,ca urmare a solicitării de rambursare a TVA în sumă totală de ... lei, aferentă perioadei 1 octombrie 2012 - 30 iunie 2013, s-a procedat la majorarea bazei de impozitare a TVA colectată cu suma de ... lei, rezultând o diferență de TVA colectată în sumă de ... lei , aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de către petenta către ... Europe NV /SA.

Întrucât petenta nu a putut prezenta, pentru toate livrările intracomunitare realizate, documentele prevăzute la art. 10 alin. (1) lit. a) - c) din OMFP

2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, respectiv documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alte state membre ale Comunității Europene, organele de inspecție fiscală au procedat la impunerea colectării suplimentare a TVA în sumă de ... lei.

Livrările intracomunitare efectuate de către petenta către ... Europe NV /SA au fost efectuate utilizând condițiile de livrare Incoterms ExWorks. Potrivit acestor condiții de livrare, obligația asigurării transportului revine cumpărătorului, respectiv ... Europe NV/SA. Prin urmare, documentele de transport, cum sunt CMR-urile, se află în posesia societății ... Europe NV/SA, aceasta fiind singura în măsură să confirme sau să infirme că mărfurile livrate de petenta au părăsit teritoriul României și au ajuns pe teritoriul altui stat membru.

Mai mult, Societatea petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală confirmări de primire emise de ... Europe NV/SA. Aceste confirmări atestă faptul că bunurile livrate de petenta au fost transportate din România în alte state membre UE, fiind astfel îndeplinite condițiile privind aplicarea scutirii de TVA.

În susținere, se prezintă practica CJUE și anume, Punctul 42 din Decizia emisă de către CJUE în cazul C-409/04 "Teleos și alții" (numit în continuare "Teleos") - Anexa 5, unde se subliniază faptul că *"scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când fumizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt Stat Membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare"*.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont de situația de fapt a tranzacțiilor în cauză, desfășurate sub condițiile de livrare ExWorks, respectiv că ... Europe NV /SA a fost societatea care a asigurat transportul bunurilor din România în celelalte state membre, astfel ca documentele probatorii pe care petenta, în calitate de vânzător, le poate prezenta autorităților fiscale, depind de documentele primite de către Societate de la cumpărător, ... Europe NV /SA.

Totodată, se precizează că ... Europe NV/SA a înregistrat și declarat achiziția de bunuri efectuată de la petenta ca achiziție intracomunitară de bunuri, fapt consemnat și în declarațiile recapitulative VIES depuse de către societatea belgiană. Această stare de fapt nu a fost contestată de către organele de inspecție fiscală, acestea admitând practic achiziția intracomunitară efectuată de către ... Europe NV/SA, dar nerecunoscând aplicarea scutirii de taxă pentru livrarea intracomunitară efectuată de către petenta în contrapartidă.

În concluzie, se consideră ca impunerea obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei aferente livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de către Societate, pentru care nu s-au prezentat documente de transport care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt Stat Membru prin care să

justifice scutirea de taxă, este neîntemeiată și, în consecință, se solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. ..., precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., în ceea ce privește impunerea obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei.

**II.** Prin Raportul de Inspectie fiscala nr..../...2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../...2014, organele de inspectie fiscala au consemnat urmatoarele:

În perioada supusa inspectiei fiscale, octombrie 2012 - iunie 2013, societatea X (Europe) Limited, a înregistrat operatiuni din urmatoarele activitati:

a) - livrari intracomunitare de bunuri catre societati membre UE care au comunicat un cod valid de înregistrare în scopuri de tva, scutite potrivit art.143 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru justificarea scutirii de taxa aferenta livrarilor intracomunitare, X (Europe) Limited a prezentat documentele prevăzute de OMFP nr.2222/2006, modificat cu Ordin nr.2421/2007, pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) – i), art.143 alin. (2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

1. contracte încheiate cu partenerii intracomunitari (comenzi).
  2. facturi întocmite potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind înscris pe facturi codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit partenerului intracomunitar;
  3. documente de transport (CMR).
- b) livrari de bunuri-cablaje la intern

În urma verificării documentelor s-a constatat ca X (EUROPE) LIMITED a livrat cablaje, în perioada 01.10.2012-31.03.2013, catre ... Europe NV /SA, pentru care nu a putut prezenta documentele prevazute la art.10, alin.(1) lit.a)-c) din OMFP2222/2006, modificat cu Ordin nr.2421/2007, care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania în alte state membre ale Comunitatii Europene.

Societatea verificata a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala o situatie centralizata cu facturile emise catre ... Europe NV /SA.

Avand în vedere ca acest centralizator nu poate substitui documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania în alte state membre ale Comunitatii Europene, organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost îndeplinite toate conditiile pentru acordarea scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare în cauza.

Pentru facturile emise de X (EUROPE) LIMITED catre ... Europe NV /SA în valoare de ... lei, pentru care nu au fost prezentate documente de transport în urma inspectiei fiscale, în perioada octombrie 2012 – martie 2013, a fost modificata TVA colectata, cu suma de ... lei (... lei x24%).

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei , constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

X (EUROPE) LIMITED are sediul în ... Anglia, reprezentată prin împuternicit ... SRL, cu sediul în ..., ....

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au aplicat corect prevederile legale referitoare la condițiile în care se acordă scutirea de TVA în cazul livrarilor intracomunitare de bunuri, în condițiile în care societatea furnizoare din România nu a prezentat documentele de transport care să ateste transportul efectiv din România către un alt stat membru.

**In fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, X (EUROPE) LIMITED, înregistrată în scopuri de TVA în România, a efectuat în perioada supusă inspecției fiscale, livrări de bunuri către clienți intracomunitari menționați în raport, pentru care societatea nu a putut prezenta documentele de transport care să ateste că bunurile în cauză au fost transportate din România în alte state membre.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a prezentat documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzute de art. 10 alin. (1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările ulterioare și au colectat TVA aferentă în suma de ... lei.

**In 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, iar în conformitate cu prevederile art.(9) în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“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.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare În scopuri de TV A, 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 reține că prin Ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, 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. 144<sup>1</sup> 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",*  
*"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".*

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 , cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a

putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că, în esență, organele de control nu au acordat scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri efectuate în perioada octombrie 2012 - iunie 2013, de X (EUROPE) LTDO către ... Europe NV /SA, pe motiv că societatea care a livrat bunurile nu a prezentat documentele de transport care să ateste transportul bunurilor din România în alte state membre.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă invocă, în esență, că situația detaliată a facturilor emise și recepționate de clientul ... Europe NV /SA din Belgia, semnată și stampilată de acesta, reprezintă dovada că bunurile au fost transportate în alte state membre, în condițiile în care transportul a fost în sarcina clientului și, în consecință, neacordarea scutirii de TVA este contrară principiilor proporționalității și neutralității TVA degajate din jurisprudența comunitară.

Sustinerile societății contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă, întrucât 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, în speta 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 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 speta, petenta nu a justificat scutirea de taxă pentru operațiunea de livrare intracomunitară cu documente de transport care să probeze că bunurile vândute au parasiat fizic teritoriul României și au ajuns la destinație în alt stat membru, deși aceste documente sunt prevăzute legislativ în lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitată.

În legătură cu invocarea de către petenta a principiului neutralității TVA, se reține că acest principiu se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. A lega dreptul de a aplica scutirea de TVA doar de principiul neutralității, 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 evidențelor necesare aplicării acestui tip de

impozit si la depunerea declaratiilor la administratia fiscala, necesara facilitarii urmaririi schimbului de bunuri si servicii la nivel comunitar.

Din acest punct de vedere, conditionarea scutirii livrarii intracomunitare de cerinta probarii 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 contestatare 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).

Referitor la faptul ca livrarile au fost efectuate cu conditia de livrare ex-works nu poate fi retinut ca o imprejurare ce nu incumba petentei obligatia prezentarii dovezilor necesare care sa probeze transportul bunurilor din Romania in alte state membre.

Referitor la inregistrarea si declararea achizitiilor intracomunitare de bunuri de catre cumparator, declaratiile fiscale si confirmarile de receptie din partea cumparatorului pot avea doar un caracter de probatoriu suplimentar care sa intareasca faptul ca bunurile facturate au parasit in mod efectiv teritoriul Romaniei, dar acestea nu inlatura si nici nu pot inlocui documentele de transport ca documente justificative obligatorii si cumulative prevazute expres de legislatia fiscala pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri.

Pe cale de consecinta, reiese ca societatea contestatara, in calitatea ei de furnizor in cadrul livrarilor de bunuri catre clientul ... Motor NV/SA din Belgia, nu si-a indeplinit obligatia de a justifica scutirea de TVA aplicata cu documentele de transport 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, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceasta suma.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală in baza referatului nr. ... se

## **D E C I D E :**

1. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei formulata de X (EUROPE) LIMITED împotriva Deciziei de impunere .../...2014 emisa de AJFP ...- Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../...2014, privind suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- X (EUROPE) LIMITED, ... Anglia, reprezentata prin imputernicit ... SRL, cu sediul in ..., ....
- DGRFP Timisoara - AJFP ....

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...