

DECIZIA nr. 129 din 26.05.2021 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SARL**,
cu sediul în, Elveția,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2021, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2021 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu privire la contestația ABC SARL – reprezentată fiscal prin RFQ SRL, persoană impozabilă nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA în România sub numărul RO.... Contestația a fost înregistrată sub nr. MBCM_REG_.....2021 și cu semnătura originală a reprezentantului fiscal sub nr. MBR_REG_...2021.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2021, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - DGRFP București în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2021 și comunicată sub semnătură în data de2021, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **A+R lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SARL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.R.F.P. București au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SARL pentru perioada 01.11.2017-31.08.2020, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2021 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de A+R lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de V lei.

Diferența stabilită provine din colectarea TVA pentru livrări de bunuri către diverși clienți din Uniunea Europeană, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri deoarece societatea a prezentat doar factura (invoice) și comanda, fără a

prezenta documentul de transport care atestă transportul bunurilor din România în alt stat membru UE (CMR), respectiv confirmare de primire a bunurilor și declarare a bunurilor înscrise în facturi ca și achiziții intracomunitare de bunuri pe codul de TVA al clientului înscris în facturile de livrare (începând cu 01.01.2020), care să justifice scutirea de TVA conform reglementărilor legale în vigoare.

II. Prin contestația formulată ABC SARL solicită anularea în parte a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de A+R lei, arătând următoarele:

În timpul inspecției fiscale au fost transmise numeroase documente care atestă mișcarea intracomunitară a bunurilor, însă pentru anumite tranzacții organele de inspecție fiscală au considerat documentația prezentată ca fiind insuficientă pentru justificarea scutirii de TVA, deși societatea îndeplinește atât condițiile de formă, cât și de fond pentru acordarea scutirii.

Conform art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, în scopul scutirii de TVA se impune prezentarea facturii în care să fie menționat codul de TVA al clientului (aspect necontestat de echipa de inspecție) și a unui document care atestă transportul bunurilor, fără să impună un anumit document de transport sau condiții suplimentare privind tipul, forma sau conținutul unui astfel de document.

În baza jurisprudenței CJUE relevante (cauza C-409/04 Teleos și C-587/10 VSTR, aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare implică îndeplinirea a trei condiții: furnizorul și clientul sunt persoane impozabile ce acționează ca atare, se realizează un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar de la furnizor către client și are loc o mișcare fizică a bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru. În afară de aceste condiții, CJUE a statuat că nu pot fi impuse condiții suplimentare pentru calificarea tranzacției ca o livrare intracomunitară, iar conform hotărârilor din cauza C-273/11 Mecsek Gabona și cauza C-146/05 Collee, o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutirea unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei.

Așa cum este menționat în Documentul de lucru nr. 53, Grupul de lucru în materie de TVA (VAT Expert Group – VEG) consideră că nu ar trebui stabilită o documentație specifică doar pentru a respecta regulile formale de scutire de TVA a livrărilor intracomunitare de bunuri, întâietate trebuind a fi acordată documentației comerciale utilizată de către contribuabil în mod uzual în cursul desfășurării activității sale economice, sens în care sunt enumerate o serie de elemente de probă (înțelegerea contractuală, corespondența cu clientul, comanda de achiziție, factura, recepția bunurilor, conosamentul, dosarul livrării, registrele conducătorilor auto – tahograf, CMR, factura transportatorului etc.).

Având în vedere că la nivel european au existat practici neconcordanțe în ceea ce privește documentele justificative privind transportul bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, în scopul aplicării scutirilor de TVA, începând cu data de 1 ianuarie 2020 a fost implementat pachetul celor "4 Remedii Rapide" în legislația europeană și românească, în baza cărora furnizorul face o prezumție contestabilă, în baza a două dovezi non-contradictorii, că documentele deținute pot demonstra transportul intracomunitar al bunurilor.

Prin acceptarea unui singur document justificativ (CMR) organele de inspecție fiscală fac aplicarea scutirii de TVA foarte limitativă și greu de dovedit, punând astfel în sarcina societății condiții suplimentare care nu sunt stipulate de către legislația românească și nici de către cea europeană.

Abordarea organelor fiscale contravine principiului certitudinii impunerii recunoscut atât în cazuri ale CJUE (pct. 72 cauza C-255/02 Halifax, pct. 34 cauza C-17/01 Sudholz ș.a.), cât și în legislația românească (art. 3 lit. b) din vechiul Cod fiscal) și, mai mult, societatea a dat dovadă de bună-credință și a luat toate măsurile necesare, la un nivel rezonabil, pentru confirmarea efectuării transportului pe baza confirmărilor primite de la beneficiarii bunurilor. Aceste confirmări sunt aplicabile și pentru perioada 01.11.2017-31.12.2019, aducându-se suplimentar și dovada transportului (facturile de transport).

Mai mult, în lipsa unor dovezi clare cu privire la practici abuzive, scutirea de TVA aplicată de societate nu poate fi contestată, fiind incident principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Societatea consideră că a prezentat toate documentele justificative pentru scutirea de TVA, inclusiv cele prezentate suplimentar în susținerea contestației (CMR, confirmare de primire beneficiari și factura de transport) și înțelege să invoce principiile consacrate în jurisprudența CJUE relevante: principiul neutralității TVA, principiul efectivității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

În susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat documentul de lucru nr. 53, jurisprudență CJUE, confirmările primite de la beneficiarii bunurilor, facturi de transport și CMR-uri, care au fost prezentate grupat și cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_10414/26.04.2021.

Prin contestație, în temeiul art. 276 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, societatea prin reprezentant a solicitat și susținerea orală a acesteia, procedura care a avut loc în data de 12.05.2021 prin mijloace electronice de comunicare la distanță, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată în copie dosarului cauzei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială la societatea nerezidentă ABC SARL din Elveția, înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal RFQ SRL, în vederea soluționării DNOR-urilor depuse pentru perioada 01.11.2017-31.08.2020.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că societatea nerezidentă ABC SARL a realizat livrări intracomunitare de bunuri pentru care societatea a aplicat scutirea de TVA. În urma inspecției fiscale, organele de control nu au acordat această scutire de TVA, colectând TVA suplimentară în sumă de A+R lei, pentru o mică parte din livrările de bunuri efectuate în perioada 01.11.2017-31.08.2020, așa cum sunt ele menționate în anexa nr. 10 la RIF, respectiv: 14 livrări în anul 2018, 10 livrări în anul 2019 și 4 livrări în perioada ianuarie - august 2020, motivul fiind că nu au fost prezentate dovezi pentru justificarea efectuării transportului bunurilor din România în alt stat membru UE (CMR), respectiv

confirmare de primire a bunurilor și declarare a bunurilor înscrise în facturi ca și achiziții intracomunitare de bunuri pe codul de TVA al clientului înscris în facturile de livrare (începând cu 01.01.2020).

Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC SARL prin reprezentant fiscal invocă, în esență, că documentul de transport (CMR-ul) nu este neapărat necesar, dovada transportului putând fi efectuată și prin confirmările de primire din partea clienților ori facturile de transport, acestea fiind considerate suficiente pentru justificarea scutirii în raport cu jurisprudența CJUE și principiile în materie de TVA.

În susținerea contestației societatea a prezentat următoarele documente:

- facturile aferente livrărilor menționate în anexa nr. 10 la RIF;
- confirmările scrise din partea clienților pentru toate livrările;
- documente de transport (CMR-uri) pentru o parte din livrările din anii 2018-2019;
- facturi de transport pentru o parte din livrările din anii 2018-2019, respectiv facturi de transport și dovezi de plată pentru livrările din perioada ianuarie – august 2020.

3.1. În ceea ce privește TVA în sumă de A lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, ca urmare a formulării contestației și a demersurilor efectuate de organul de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au propus admiterea contestației pentru TVA în sumă de A lei.

În fapt, societatea nerezidentă ABC SARL din Elveția a efectuat în perioada 01.11.2017-31.08.2020 livrări intracomunitare din România în alte state membre, pentru care a aplicat scutirea de TVA prevăzută de art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Urmare inspecției fiscale efectuate de organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii - DGRFP București la ABC SARL a fost emisă decizia de impunere nr. F-X aaa/2021, act administrativ fiscal împotriva căruia societatea a formulat contestație.

În susținerea contestației societatea a *depus documente noi care să justifice scutirea de TVA, care au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care au concluzionat că societatea îndeplinește condițiile pentru a beneficia scutirea de TVA* în baza documentelor de transport (CMR-uri) pentru un număr de 7 livrări în litigiu în anul 2018 și un număr de 9 livrări în litigiu în anul 2019 (unele CMR-uri fiind pentru două livrări) și, urmare modificării legislației, în baza confirmărilor scrise ale clienților, facturilor de transport și a dovezilor de plată a facturilor ce acoperă 4 livrări în litigiu din perioada ianuarie - august 2020, propunând admiterea contestației pentru TVA în sumă de A lei, din care A1 lei pentru 2018, A2 lei pentru 2019 și A3 lei pentru 2020.

În drept, potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent **verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii** actului administrativ

fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

*”Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind indeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și sesizare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și **propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere, în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării**”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analizând contestația în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

La rândul lor, organele de inspecție fiscală au obligația de a întocmi referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere. Totodată, organelor de inspecție fiscală li se oferă posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

Față de cele prezentate, având în vedere că în susținerea contestației societatea nerezidentă prin reprezentant fiscal a prezentat documente noi, iar organele de inspecție fiscală au analizat documentația transmisă și au precizat că pentru suma de A lei societatea a prezentat documente care să justifice scutirea de TVA, organul de soluționare nu va mai analiza fondul cauzei și, la propunerea organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) în cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”, va admite parțial contestația formulată de ABC SARL și va anula parțial decizia de impunere nr. F-X aaa/2021, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - DGRFP București pentru TVA în sumă de A lei.

3.2. În ceea ce privește TVA în sumă de R lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA aferentă livrărilor de mărfuri către clienți din alte state membre UE, în condițiile în care din instrumentarea și fundamentarea constatărilor și a documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea

constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv neprezentarea documentelor de transport (CMR-uri) de natură să justifice scutirea de TVA aplicată.

În fapt, pentru un număr de 7 livrări din anul 2018 și o livrare din anul 2019 societatea nerezidentă ABC SARL nu a prezentat documente de transport rutier (CMR-uri) care să justifice transportul bunurilor livrate din România în alte state membre și, implicit, aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat doar confirmări scrise din partea clienților, iar în cazul a două livrări și facturi de transport.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 270 și art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căroră:

”Art. 270. - (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. 294. - (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,[...].

(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 livrarea intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare în care bunurile sunt transportate fizic din România în alt stat membru UE și este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă beneficiarul livrării îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentația necesară pentru justificarea îndeplinirii condițiilor de ordin material pentru acordarea scutirii fiind stabilită prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale mai sus citate, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016, *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. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din 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.

(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 procedează la regularizare în scopul aplicării scutirii de TVA de la data faptului generator de taxă, urmând ca organul fiscal competent să efectueze reverificarea în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

(10) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală”.

”Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri** prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) factura în care trebuie 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.**

(7) Prin documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege **documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o persoană care acționează în numele unuia dintre aceștia, în funcție de tipul transportului**, cum ar fi, fără a se limita la acestea, **documentele de transport**, în cazul în care există un contract de transport între părți sau alte documente care atestă transportul **bunurilor**, în cazul în care nu există un contract de transport între părți, cum ar fi situația în care furnizorul sau beneficiarul asigură transportul bunurilor cu mijloace proprii de transport”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, **cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru** și, după caz, cu alte documente, 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, se reține că pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii de TVA pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CIM pentru transport feroviar, “Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În raport de documentația prezentată și susținerile contestatoarei, organul de soluționare a contestației reține, în primul rând, faptul 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 documentele prevăzute la art. 10 alin. (1) și alin. (7) din Instrucțiunile anterior citate, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere, în speță cu **documente de transport – CMR-uri** – care să probeze indubitabil/necchivoc că bunurile vândute au părăsit fizic teritoriul României și au ajuns la destinație în alt stat membru.

Conform dispozițiilor legale mai sus-citate, **documentul de transport reprezintă document obligatoriu** în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă. În înțelesul textului legal, documentele obligatorii care justifică regimul de scutire de TVA aplicat sunt, factura și documentul de transport, acestea fiind enumerate în cadrul art.10 alin.(1) lit.a) și lit.b) din O.M.F.P. nr. 103/2016. În vederea justificării scutirii de taxă, se prezintă, după caz, și orice alte documente, prevăzute de art.10 alin.(1) lit.c) din același act normativ.

Cuvântul "și" din textul legal nu poate fi interpretat în sensul că, factura și documentul de transport, care sunt reglementate ca fiind documente obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă, pot fi înlocuite de orice alte documente, ci, sensul expresiei "și" din contextul legii are sensul că orice alte documente, și anume contractul/comanda de vânzare-cumpărare, documentele de asigurare ori alte documente pot fi, complementar deținute în vederea justificării regimului de scutire de taxă, în concordanță cu cele două documente obligatorii, respectiv factura și documentul de transport.

În al doilea rând, 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, 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. De altfel, refuzul scutirii de TVA pe motivul împiedicării probării cu certitudine a îndeplinirii condițiilor de fond este recunoscut de jurisprudența europeană în materie de TVA, chiar și în situația s-ar încălca o cerință de formă (a se vedea, *mutatis mutandis*, pct. 31 din Hotărârea CJUE din cauza C-146/05 Collée, pct. 46 din Hotărârea CJUE din cauza C-587/10 VSTR, pct. 46 din Hotărârea CJUE din cauza C-24/15 Plöckl, pct. 42 din Hotărârea CJUE din cauza C-21/16 Euro Tyre BV).

În al treilea rând, art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede în mod expres că **"Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aduca atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de**

a asigura aplicarea corectă și directă a 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-i legislație fiscală internă în ce condiții concrete se aplică scutirile în materie de TVA, inclusiv în cazul livrărilor intracomunitare**, după cum sunt reglementate la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016.

În speță, confirmarea de primire a bunurilor din partea clientului nu face parte din documentația prevăzută la art. 10 alin. (1) și alin. (7) din Instrucțiuni pentru a proba neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru. În acest sens, organul de soluționare a contestației reține **jurisprudența CJUE** conform căreia obligațiile care revin unui persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate **în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională** și de practica obișnuită stabilită pentru tranzacții similare (pct. 38 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona). Astfel, **spre deosebire de legislațiile fiscale ale altor state membre, în legislația fiscală din România în vigoare până la data de 31 decembrie 2019 lista documentației** cu care se probează îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA **nu cuprinde și confirmările de primire din partea clienților** – a se vedea art. 10 alin. (1) și alin. (7) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016.

De asemenea, contestatoarea **nici nu a prezentat vreo dovadă că jurisprudența europeană a recunoscut** dreptul furnizorului la scutire în lipsa prezentării dovezilor de transport ori **că acestea pot fi înlocuite prin simpla recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărător**, cu atât mai mult cu o asemenea recunoaștere/confirmare nici nu este prevăzută de legislația fiscală internă. Cum jurisprudența admite că nici declararea de către cumpărător a achizițiilor intracomunitare de bunuri prin depunerea declarației recapitulative VIES la autoritățile fiscale din statul membru de destinație nu constituie o probă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, ci doar una suplimentară (a se vedea pct. 72 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții) **devine evident faptul că o simplă adresă/confirmare scrisă de recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărător nu reprezintă, în sine, o dovadă a transportului bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru.**

În al patrulea rând, referitor la condițiile impuse de jurisprudența CJUE pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare, organul de soluționare a contestației nu le tăgăduie, însă reține faptul că **prezentarea documentului de transport (CMR-ul) nu reprezintă o condiție suplimentară, așa cum pretinde societatea prin contestația formulară, ci însăși dovada mișcării fizice a bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru UE**, deci dovada îndeplinirii uneia dintre cele trei condiții invocate de însăși societatea contestatoare. Aceasta nu a prezentat nicio dovadă din jurisprudența CJUE din care să reiasă că instanța europeană a apreciat că dovada mișcării fizice a bunurilor poate fi făcută doar pe baza confirmărilor de primire de la clienți. Dimpotrivă, din perspectiva principiului securității juridice, instanța europeană a recunoscut posibilitatea statelor membre de a prevedea condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare prin stabilirea unei liste de documente ce trebuie prezentate autorităților competente (a se vedea pct. 50 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

În privința documentului de lucru nr. 53 a Grupului de lucru în materie de TVA, organul de soluționare a contestației reține că acesta este doar o opinie, care nu are forță juridică obligatorie, contestația ne reprezentând nicio dovadă din care să reiasă că acest document a fost invocat în acest sens în jurisprudența CJUE pentru operațiunile derulate până la data de 31 decembrie 2019.

În al cincilea rând, **dovada clară a faptului că invocatele confirmări de primire din partea clienților nu pot reprezenta per se proba irefutabilă a mișcării fizice a bunurilor dintr-un stat membru** într-altul o reprezintă implementarea pachetului celor "4 Remedii Rapide" ("2020 Quick Fixes") în privința livrărilor intracomunitare de bunuri prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2018/1912 al Consiliului de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare, transpus în legislația internă prin O.M.F.P. nr. 2.148/2020 și invocat de însăși societatea contestatoare în motivarea contestației. **Conform art. 45a din Regulament, pe lângă declarația scrisă a cumpărătorilor, vânzătorul trebuie să se afle și în posesia a cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii** menționate la art. 45a alin. (3) lit. a) din Regulament sau a unei singure dovezi menționate la art. 45a alin. (3) lit. a) din Regulament împreună cu o singură dovadă necontradictorie menționată la art. 45a alin. (3) lit. b) din Regulament.

Cu alte cuvinte, la nivelul legislației europene, nici în prezent, confirmarea de primire a bunurilor din partea clienților (declarația scrisă a cumpărătorilor) nu poate reprezenta, de una singură, dovada realizării transportului intracomunitar al bunurilor, ea trebuind să fie însoțită de documente suplimentare și necontradictorii, care să ateste că bunurile au fost transportate efectiv dintr-un stat membru într-altul, după cum se prevede chiar în legislația europeană în materie. Cu atât mai mult, o astfel de confirmare de primire, de una singură, nu poate fi acceptată ca probă justificativă a transportului pentru perioada anterioară intrării în vigoare a Regulamentului (UE) nr. 2018/1912 (anterioară datei de 01.01.2020), nefiind prevăzută în legislația fiscală națională și europeană și nici recunoscută de jurisprudența europeană în materie ca probă unică pentru justificarea transportului în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri.

În al șaselea rând, prin faptul că organele fiscale din România solicită prezentarea documentelor de transport – CMR-uri – în vederea acordării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri, fără acceptarea înlocuirii lor cu confirmări de primire din partea clienților **nu se încalcă principiul certitudinii impunerii**. Contestația omite faptul că, la momentul efectuării livrărilor în litigiu (2018-2019), lista documentelor pentru justificarea scutirilor era demult prevăzută de art. 10 alin. (1) și alin. (7) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016 și că organele de inspecție nu i-au solicitat alte documente decât cele prevăzute de legea fiscală, astfel că nu poate fi vorba de o încălcare a principiului certitudinii impunerii.

De asemenea, **condiționarea scutirii livrării intracomunitare de cerința probării de către furnizor a transportului bunurilor** livrate în alt stat membru decât cel de livrare **respectă pe deplin** și celelalte principii invocate în susținere, societății contestatoare revenindu-i în întregime obligația de a proba

dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de legislația fiscală în materie (pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

În acest sens, se reține că prin contestația formulată societatea nerezidentă prin reprezentant fiscal încearcă **să relativizeze cerința legală a prezentării documentului de transport, prin invocarea la modul general a jurisprudenței CJUE în diverse cauze**. Astfel, contestatoarea **omite cu desăvârșire faptul că instanța europeană 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, reiterată la pct. 31 din Hotărârea dată în cauza C-492/13 Traum EOOD). Prin urmare, cerința prezentării documentului de transport, solicitată de autoritățile fiscale române în temeiul art. 10 alin. (1) și alin. (7) din Instrucțiunile antecitate nu este contrară în niciun fel jurisprudenței europene în materie, așa cum încearcă societatea să se justifice prin contestația formulată.

În al șaptelea rând, susținerea societății în sensul că scutirea de TVA aplicată de ea însăși este incontestabilă în lipsa unor dovezi clare cu privire la practici abuzive nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât ar însemna că societatea ar putea prezenta orice document care ar justifica, în opinia sa, scutirea de TVA, fără ca organele fiscale să refuze scutirea în lipsa propriilor dovezi "clare" de abuz, **prin inversarea sarcinii probei**, contrar principiului consacrat încă din dreptul roman de adagiul latin "*actor incumbit probatio*" potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească și consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege".

"Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege",

precum și de art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 73. - (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*".

În speță, se reține faptul că societatea nu a adus nici în sprijinul contestației documentele de transport în vederea acordării scutirii de TVA, deși avea această posibilitate conferită de prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "**Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei**. [...]".

Mai mult, faptul că documentele prezentate de societate în susținerea cauzei, respectiv confirmarea de primire din partea clientului nu poate reprezenta, de una singura, dovada transportului reiese chiar și din documentele prezentate. Cu titlu de exemplu, în cazul utilajului cu seria TD..., acesta a fost facturat de ABC SARL clientului BM cu factura nr. 365QR... din 6 martie 2018, iar din factură

reiese că acesta trebuia livrat/îmbarcat către societatea GAP din Callengeville – Franța, astfel că clientul BM **nu putea confirma valabil că a primit bunul din moment ce aceasta ar fi trebuit transportat și livrat la sediul unui alt partener comercial.**

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății se va respinge ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind suma de R lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor fără prezentarea documentelor de transport.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 10 alin. (1) lit. b) și alin. (7) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016, pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Admite contestația ABC SARL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2021 pentru TVA în sumă de **A lei**,

2. Respinge contestația ABC SARL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2021, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - DGRFP București în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2021 pentru TVA în sumă de **R lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 2 din prezenta decizie poate fi atacat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.