

DECIZIA nr. 865/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
XXX GmbH,
inregistrata la DGRFPX sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Serviciul Inspectie Fiscala - Reprezentante Straine si Nerezidenti, cu adresa nr. X/2015 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia persoanei nerezidente **XXX GmbH** din Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania cu codul RO X, reprezentata prin X SRL, cu sediul in X, in baza imputernicirii depuse in original la dosarul contestatiei prin adresa inregistrata la DGRFPX sub nr. X/2015.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPX sub nr. X/2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de DGRFPX - Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, comunicate, prin semnare de primire in data de 21.05.2015, prin care s-a stabilit TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de XXX GmbH.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata XXX GmbH solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/2015 si a raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, in privinta TVA suplimentar stabilita in suma de X lei, formuland in esenta urmatoarele motive:

- XXX GmbH a realizat exporturi de bunuri pentru care a actionat drept exportator potrivit legislatiei de TVA si vamale. XXX achizitioneaza bunuri de la XSS pe care le livreaza atat in Comunitate cat si in afara Comunitatii. In ceea ce priveste livrarile efectuate catre clientul din Korea, potrivit contractelor incheiate intre parti (XSS-XXX respectiv XXX-Client Korea), transportul este in sarcina clientului, conditia de livrare aplicabila ambelor tranzactii fiind FCA Arad;

- conform prevederilor art. 788 din Regulamentul nr. 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar:

“(1) Exportatorul, în sensul articolului 161 alineatul (5) din cod, este considerat ca fiind acea persoană pe seama căreia este făcută declarația de export și care este fie proprietarul mărfurilor care se exportă, fie o persoană investită cu drept de înstrăinare asupra mărfurilor în momentul în care este acceptată declarația.

(2) Atunci când dreptul de proprietate sau de înstrăinare asupra unor mărfuri aparține unei persoane stabilite în afara Comunității în conformitate cu contractul pe care se bazează exportul, partea contractantă stabilită în Comunitate este considerată ca fiind exportatorul.”

La momentul la care marfurile au fost puse la dispozitia organelor vamale, fiind depusa declaratia vamala de export, XXX era proprietarul acestora si implicit in drept sa actioneze ca exportator.

Declaratia vamala de export a fost intocmita din eroare pe numele XSS, rezultand ca XXX a realizat in substanta exporturi de bunuri pentru care are calitatea de exportator.

- considera ca au fost incalcate principiile fiscalitatii asa cum sunt reglementate de Codul fiscal precum si principiile aplicarii regimului TVA stabilite la nivel de doctrina europeana de catre Curtea Europeana de Justitie (CEJ).

Aplicarea scutirilor de TVA asupra exporturilor respective nu a fost permisa din motive ce tin exclusiv de forma documentelor si nu de substanta operatiunii.

Intre principiile invocate se enumera cel al neutralitatii TVA, al buneii credinte. Se arata hotararii ale CEJ prin care se stabilesc ca in cazul livrarilor intracomunitare nu se poate anula scutirea de TVA doar pe motivul ca documentele care atesta aceasta tranzactie nu sunt disponibile in timp util.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei contestate in privinta TVA suplimentara in suma de X lei si pe cale de consecinta sa se dispuna refacerea deciziei de impunere, cu modificarea corespunzatoare a modalitatii de solutionare a cererilor de rambursare TVA.

In probatoriu anexeaza contestatiei facturile primite de la XSS precum si cel emise catre clientul din Korea, insotite de documente justificative aferente.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFPX - Activitatea de Inspectie Fiscala au efectuat o inspectie fiscala la XXX GmbH, perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 01.08.2014 - 28.02.2015.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, respinsa la rambursare.

TVA suplimentara, in suma de X lei, s-a stabilit pentru livrarile de bunuri inregistrate in jurnalul de vanzari in baza facturilor de vanzare nr. X/2014 si nr. X/2015 emise catre un cumparator din Coreea, pentru care s-au prezentat de societatea verificata declaratiile vamale de export DVE Xycva din 20.08.2014 si DVE Xasd din 02.03.2014, livrari pe care contestatarul le-a facturat fara TVA, considerandu-le livrari de bunuri in afara Comunitatii scutite de plata taxei in temeiul art. 143. alin. 1 lit. a) din Codul fiscal. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca XXX GmbH a aplicat eronat scutirea de TVA, deoarece in declaratiile vamale de export nu este prevazut ca expeditor XXX GmbH, ci o alta firma respectiv XSS APR SCS - RO YXA, iar in declaratiile vamale de export nu sunt mentionate cele doua facturi emise de XXX GmbH ci doua facturi emise XSS APR SCS.

Intr-un raspuns adresat organelor fiscale de Directia de Tehnologia Infomatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, in care sunt inscrise exporturile declarate la organele vamale de XXX GmbH, nu sunt cuprinse cele doua livrari mentionate anterior.

Astfel, s-a stabilit ca societatea verificata nu detine documentele prevazute de OMFP 2222/2006 pentru a justifica scutirea de taxa aplicata, respectiv declaratie vamala de export in care sa fie mentionata ca exportator, si desi s-a angajat prin nota explicativa sa efectueze demersuri pentru corectarea declaratiilor de export, nu a prezentat declaratii vamale de export corectate.

Nedovedindu-se cu documente aplicabilitatea scutirii la export livrarile efectuate s-au considerat operatiuni taxabile cu cota de TVA de 24%, majorandu-se astfel TVA colectata cu suma de X lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, pentru nejustificarea cu documente a faptului ca a realizat operatiuni de export scutite de TVA prevazute de art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, in conditiile in care nu se prezinta de contestatara inscrisuri care sa confirme sustinerile sale si declaratii vamale de export in care sa apara ca exportator sau documente privind demersuri de corectare a declaratiilor vamale de export prezentate.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, respinsa la rambursare. Motivul stabilirii TVA suplimentara a constat in faptul ca in declaratiile vamale de export prezentate in cazul livrarilor consemnate in doua facturi emise catre un cumparator din Korea, contestatara nu figureaza ca exportator iar, fata de sustinerile societatii verificate, pana la sfarsitul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente referitoare la corectarea declaratiilor vamale in cauza.

Contestatara sustine ca a fost exportatorul bunurilor in cauza, ce se aflau in proprietatea sa la momentul declararii la organele vamale, iar ceea ce trebuie sa primeze este fondul operatiunii si nu forma documentelor. Operatiunea efectuata o incadreaza in prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În drept,

-potrivit art. 126 alin. (9) lit. a) si lit. b), art. 132 alin.(1) lit. a) si lit. c), art. 140 alin. (1) si art. 143 alin. (1) lit. a) si alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 126 *Operațiuni impozabile*

[...]

(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. 132 *Locul livrării de bunuri*

(1) *Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

a) *locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.*”

„ART. 140 *Cotele*

(1) *Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.*”

„ART. 143 *Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar*

(1) *Sunt scutite de taxă:*

a) *livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;*”

La alin. (3) al art. 143 din Codul fiscal s-a prevazut:

„(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.”

Astfel, prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 s-au aprobat Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Ordinul nr. 2222/2006, conform prevederilor de la art. 1 din Instrucțiuni, „reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata” prevazandu-se in continuare ce anume documente trebuiesc detinute si prezentate, si de cine, pentru a justifica scutirile de TVA prevazute la art. 143 alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la justificarea scutirii de TVA pentru exporturi, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

“ Art. 1. - (1) Prin prezentele instructiuni se reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 1441 din Codul fiscal se face de catre persoana impozabila care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, dupa caz, de beneficiar. Scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica numai in situatia in care locul operatiunii se considera a fi in Romania, conform prevederilor art. 132 si 133 din Codul fiscal.

[...]

Art. 2. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de furnizor sau de alta persoana in contul sau. Prin persoana care expediaza sau transporta bunuri in afara Comunitatii in contul furnizorului se intelege orice persoana care face transportul. Scutirea se aplica numai in situatia in care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, transportul bunurilor in afara Comunitatii este in sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o alta persoana pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxa prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifica de catre **exportator** cu urmatoarele documente:

a) factura, care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, daca transportul bunurilor nu presupune o tranzactie, documentele solicitate de autoritatea vamala pentru intocmirea declaratiei vamale de export;

b) unul dintre urmatoarele documente:

1. certificarea incheierii operatiunii de export de catre biroul vamal de export sau, dupa caz, notificarea de export certificata de biroul vamal de export, in cazul declaratiei vamale de export pe cale electronica; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declaratie de export pe suport hartie, certificat pe verso de biroul vamal de iesire;

c) documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de furnizor ori in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare.

Art. 3. - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau. Astfel de livrari au loc in cadrul unor contracte prin care persoana obligata sa transporte bunurile in afara Comunitatii este cumparatorul nestabilit in Romania sau alta persoana in contul sau.

(2) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin. (1) se justifica de furnizorul care realizeaza livrarea cu documentele prevazute la art. 2 alin. (2) lit. a) si b) si cu documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de client sau in numele sau, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumparare, de vanzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Față de cele prezentate, în fapt și în drept, se rețin următoarele:

OMFP nr. 2222/2006, reglementeaza, modul de justificare, de catre exportator, a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 si urmatoarele din Codul fiscal, respectiv prevede documentele ce trebuiesc prezentate de exportator pentru a justifica scutirea de taxă și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă. In cazul scutirilor de taxa prevazute de art. 143 lit. a) din Codul fiscal justificarea aplicarii scutirii de catre exportator se face cu unul dintre urmatoarele documente:

- certificarea incheierii operatiunii de export de catre biroul vamal de export sau, dupa caz, notificarea de export certificata de biroul vamal de export,

sau

- exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declaratie de export pe suport hartie, certificat pe verso de biroul vamal de iesire.

Concluzionand rezulta ca scutirea se aplica exportatorului bunurilor care trebuie sa justifice aceasta calitate a sa cu documentele mentionate anterior. Chiar contestara arata in cuprinsul contestatiei prevederilor art. 788 din Regulamentul nr. 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar care definesc exportatorul ca fiind acea persoană pe seama căreia este făcută declarația de export.

Motivatia contestatarei, privind scutirea sa de taxa pentru livrarile efectuate **se intemeiaza pe prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.**

Din documentele aflate in dosarul contestatiei se retine ca pentru livrarile in cauza documentele vamale, respectiv declaratiile vamale de export, nu mentioneaza ca exportator al bunurilor societatea XXX GmbH, care sustine ca acestea *au fost intocmite din eroare pe numele XSS*, fara a depune la dosar documente in sprijinul acestor afirmatii. Desi prin nota explicativa formulata de societate cu ocazia inspectiei fiscale se afirma “XXX GmbH va efectua demersurile necesare pentru a corecta aceste declaratii” la dosarul contestatiei nu s-a depus nici o cerere adresata organelor vamale de corectare a declaratiilor vamale in cauza sau alte inscrisuri care sa ateste efectuarea unor astfel de demersuri. Potrivit art. 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar:

“Articolul 78

(1) Autoritățile vamale, din oficiu sau la cererea declarantului, pot modifica declarația după acordarea liberului de vamă pentru mărfuri.”

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca XXX GmbH nu justifica aplicarea scutirii de taxa prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, deoarece contribuabila pentru operatiunile in cauza nu a prezentat documentele obligatorii prevazute de Ordinul MFP nr. 2222/2006 emis in baza prevederilor art. 143 alin. (3) din Codul fiscal, pentru justificarea aplicarii scutirii, in consecinta operatiunile sunt taxabile cu cota de TVA de 24%, potrivit prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Sustinerile contestatarei, ca importanta este numai fondul operatiunii si nu forma documentelor care sa ateste efectuarea exportului, nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei favorabila acesteia intrucat nu se face dovada ca este vorba doar de forma gresita a declaratiilor vamale de export in cauza, nedepunandu-se inscrisuri din care sa rezulte ca acestea au fost intocmite eronat si s-au efectuat demersuri pentru corectarea acestora.

Practica Curtii Europene de Justitie invocata de contestatara nu este aplicabila spetei, caci aceasta practica se refera la cazurile cand documentele necesare justificarii livrării au fost obtinute cu intarziere si nicum la cazul cand nici macar nu s-au efectuat demersuri in scopul obtinerii documentelor necesare justificarii aplicarii scutirii in cazul exportului bunurilor.

Potrivit art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia trebuie sa cuprinda dovezile pe care se intemeiaza, iar analiza contestației se face în raport de documentele existente la dosarul cauzei:

„Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Se retin ca neintemeiate, pentru considerentele aratate in cuprinsul prezentei decizii, sustinerile contestatarei ca livrarile consemnate in facturile nr. X/2014 si nr. X/2015 sunt scutite de TVA in temeiul art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. În consecinta operatiunile sunt taxabile, conform celor stabilite de organele de inspectie fiscala, astfel contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (9) lit. a) si lit. b), art. 132 alin.(1) lit. a) si lit. c), art. 140 alin. (1) si art. 143 alin. (1) lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare; art. 1 si art. 2

din Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 de aprobare a Instrucțiunilor 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. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; art. 213 alin. (1) și art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 11.1 din Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014 prin care se aprobă Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală; art. 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar; art. 788 din Regulamentul nr. 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de XXX GmbH împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015 prin care organele fiscale din cadrul DGRFPX - Activitatea de Inspectie Fiscală au stabilit TVA suplimentară și respinsă la rambursare în suma de X lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul X.

Director General,