



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.626

din ____2013

privind soluționarea contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. Iași,
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Iași, prin adresa nr.AIF/____/____2013, înregistrată la direcția teritorială sub nr.____/____2013, privind contestația formulată de S.C. ____ S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr.F-IS ____/____2013, emisă de organul de inspecție fiscală.

Competența de soluționare a fost declinată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în temeiul art.4(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3333/2011, prin adresa nr.____/____2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013, situație ce a fost comunicată contestatoarei cu adresa nr.____/____2013, primită în data de 17.06.2013.

S.C. ____ S.R.L. are sediul str.____, nr.____, sat ____, comuna ____, județul Iași, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J22/____/____, are codul fiscal ____, iar contestația este semnată de ____, în calitate de împuternicit.

Obiectul contestației îl constituie T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de ____ lei, prin decizia de impunere nr.F-IS ____/____2013.

Decizia de impunere nr.F-IS ____/____2013 a fost comunicată prin remitere sub semnătura împuternicitului la data de 11.03.2013, așa cum rezultă din adresa nr. AIF ____/____2013, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.____/____2013, astfel că, a fost îndeplinită condiția de procedură prevăzută la art.207(1) din

O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(3¹) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.____/____2013 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013, contestatoarea solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr.F-IS ____/____2013 și a raportului de inspecție fiscală nr.F-IS ____/____2013, pentru T.V.A. în sumă de ____ lei, respinsă la rambursare, motivând următoarele:

1. În prezentarea situației de fapt, contestatoarea precizează că este înregistrată în scopuri de TVA în România din data de 28.06.2007, fiind specializată în fabricarea de piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare, respectiv pompe de înaltă presiune pentru motoarele diesel și injectoare pentru sistemele common rail, iar în perioada verificată(01.09-30.09.2012) a realizat livrări de bunuri în interiorul țării, conform art.128 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, livrări de bunuri în afara Comunității-operațiuni scutite cu drept de deducere conform prevederilor art.143(1) lit.a) din același act normativ, precum și livrări 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-scutite de taxă conform art.143(2) lit.a) din Codul fiscal.

Pentru livrările intracomunitare de bunuri, societatea a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art.143(2) lit.a) din Codul fiscal, pe baza documentelor prevăzute la art.10(1) din Anexa la O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificărilor efectuate pe baza evidențelor contabile, a datelor înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, precum și a documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor, organul de inspecție fiscală a stabilit ca obligație fiscală suplimentară TVA în sumă de ____ lei, aferentă livrărilor intracomunitare efectuate pentru care societatea nu a putut justifica scutirea de TVA, întrucât facturile emise nu menționau codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru și pentru care nu a fost prezentat documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

2. Motive de ordin procedural. Nemotivarea actelor administrative fiscale

În urma analizării conținutului actelor de impunere, contestatoarea consideră că organul de inspecție fiscală nu a prezentat în mod clar nici în cuprinsul RIF și nici în cuprinsul deciziei de impunere, motivele de fapt care au stat la baza respingerii scutirii de TVA, rezumându-se în a stabili sume suplimentare de plată pe considerentul general că nu sunt îndeplinite

condițiile de la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Or, în conformitate cu prevederile art.65 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și nu doar să invoce generic textul de lege.

Necesitatea menționării motivelor de fapt reprezintă o cerință legală imperativă și suplimentară față de motivele de drept, iar lipsa acestor mențiuni urmează să atragă nulitatea actului administrativ fiscal astfel întocmit, în condițiile art.175 din Codul de procedură civilă.

Mai mult, obligativitatea prezentării în mod clar, detaliat a motivelor care au stat la baza constatărilor cuprinse în conținutul deciziei de impunere și probarea acestora este expres prevăzută de O.M.F.P. nr.972/2006 și a O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007.

În situația sa, contestatoarea susține că nu sunt menționate nici măcar punctual motivele de fapt care au determinat organul de inspecție fiscală să refuze scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate, acestea nefiind menționate în RIF, acesta limitându-se la referiri sumare și eliptice care, în final, au atras impunerea nelegală la plata sumei de _____ lei.

Această modalitate deficitară și lacunară de întocmire a actului administrativ fiscal a fost în mod constant cenzurată de I.C.C.J. în Deciziile nr.2429/2010, nr.2732/2008 și nr.2015/2005.

Din analiza cuprinsului deciziei de impunere și a RIF se poate deduce că, în totală opoziție cu soluțiile jurisprudențiale menționate, actele administrativ fiscale nu conțin elemente de fapt care să permită contestatoarei să cunoască și să evalueze temeiurile de fapt și de drept care au condus la stabilirea TVA suplimentar.

Prin urmare, se solicită anularea actelor de impunere pentru motivele precizate.

3. Motive de nelegalitate de ordin substanțial

3.1 Nelegalitatea constatărilor organului de inspecție fiscală cu privire la refuzul de aplicare a scutirii de TVA în privința livrărilor intracomunitare efectuate: Corectarea facturilor pe parcursul inspecției fiscale

Organul de inspecție fiscală consideră că facturile emise nu sunt întocmite conform prevederilor art.155(5) din Codul fiscal, întrucât, pentru livrările intracomunitare efectuate, societatea a înscris în aceste documente un cod de TVA emis de autoritățile din Suedia pentru _____ Suedia(____) și nu pentru _____, beneficiarul de fapt al livrării.

Contestatoarea atrage atenția organului de soluționare a contestației că societatea a corectat în timpul inspecției fiscale facturile emise către _____, menționând codul corect de TVA al beneficiarului(____), dar organul de inspecție fiscală a continuat să considere, în mod eronat, că nu au fost

îndeplinite condițiile de scutire pentru livrările intracomunitare, iar în anexa nr.5 sunt câteva exemple de facturi inițial emise pe codul de TVA al ___Suedia și facturile de corecție emise în timpul desfășurării inspecției fiscale, care menționează codul de TVA al _____.

În primul rând, contestatoarea precizează că menționarea unui cod eronat de înregistrare din Suedia s-a datorat unor erori materiale care au fost ulterior corectate, în conformitate cu prevederile legale incidente, art.159 din Codul fiscal, art.10(1), (5) din O.M.F.P.nr.2222/2006, modificat prin O.M.F.P.nr.2230/2011.

Deși societatea a efectuat corecția în deplină concordanță cu textul legal invocat, iar organul de inspecție fiscală era obligat să permită corectarea facturilor în timpul inspecției fiscale, în mod abuziv nici măcar nu a luat în considerare demersurile legale întreprinse, procedând la colectarea nelegală a 24% TVA pentru livrările intracomunitare care în fapt beneficiau, în temeiul legii, de scutire de la plata TVA.

În al treilea rând, organul de inspecție fiscală nu a menționat în RIF, motivele pentru care a înlăturat corecțiile făcute de societate, limitându-se doar la a calcula în mod abuziv în sarcina sa obligații suplimentare privind TVA, fără să țină cont de prevederile art.7(3) din Codul de procedură fiscală, în sensul că obligația de îndrumare nu este una de diligență, ci una de rezultat, având în vedere faptul că acesta are ca scop și regularizarea situațiilor fiscale ale contribuabililor, astfel încât la final, situația documentară să corespundă celei faptice.

Or, acest lucru nu s-a întâmplat, organul de inspecție fiscală prezentând societății posibilitățile de corectare după finalizarea inspecției fiscale (pag.12 din RIF), ignorând cu desăvârșire posibilitățile de corectare prevăzute de O.M.F.P.nr.2230/2011.

De asemenea, s-au prezentat posibilitățile de corecție a documentelor după inspecție fiscală conform art.159 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În al patrulea rând, contestatoarea susține că așa cum reiese din decizia de impunere (pag.6), organul de inspecție fiscală a considerat că Delphi este ținută răspunzătoare pentru plata TVA conform art.151² (4) din Codul fiscal, deoarece factura cuprinde date incorecte privind, între altele, codul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului.

Or, societatea consideră o astfel de abordare a organului de inspecție fiscală complet eronată, deoarece nu se aplică speței în discuție, întrucât aceasta nu este beneficiara unei achiziții intracomunitare, taxabile în România în înțelesul Titlului VI din codul fiscal, ci dimpotrivă, furnizorul într-o astfel de operațiune.

Ca urmare, constatările organului de inspecție fiscală sunt lipsite de temei legal și nesustținute, dovedind odată în plus, reaua-voință a acestuia.

În al cincilea rând, ținând cont că de la 1 ianuarie 2007 legislația de TVA din România a fost armonizată cu prevederile Directivei de TVA și că principiile enunțate în repetate rânduri în jurisprudența Curții Europene de Justiție sunt aplicabile Statelor Membre, se subliniază faptul că organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare aceste aspecte, deoarece așa cum reiese din art.138(1) din Directiva 2006/112, livrările intracomunitare sunt scutite de TVA dacă bunurile sunt expediate dintr-un stat membru în alt stat membru și cumpărătorul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în statul membru de destinație.

Prin urmare, aceasta consideră că obligația sa era să se asigure că bunurile au fost transportate în Suedia, la clientul _____ și că acest client a acționat ca o persoană impozabilă în momentul în care a achiziționat bunurile, așa cum reiese din prevederile art.127 din Codul fiscal, cele două condiții fiind respectate întocmai, deținând un document de transport(anexa 6) care evidențiază mișcarea bunurilor din România în Suedia și este în posesia datelor de identificare ale clientului său.

Mai mult, este menționat și în cadrul punctelor 57, 59 și 60 din cauza CEJ C-273/11 Mecsek Gabona Kft că nici modul de redactare al art.138(1) din Directiva de TVA și nici jurisprudența prezentată anterior nu menționează printre condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare obligația de a dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA(anexa 7). Este adevărat, conform cauzei menționate anterior, că un număr de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării TVA și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare, însă este vorba despre o cerință de formă care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare.

De asemenea, conform punctului 29 din cauza CEJ C-146/05 Colle ” o măsură națională care condiționează dreptul la scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor condiții de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura percepția corectă a taxei” și constituie o încălcare a principiului proporționalității(anexa 8). În plus, așa cum reiese din jurisprudența CEJ C-587/10 VSTR(anexa 9), punctul 46 ” principiul neutralității fiscale impune ca scutirea TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, și situația nu ar fi diferită decât dacă încălcarea unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite...”

Mai departe, conform punctelor 49 și 51 ale aceluiași caz ” definiția persoanei impozabile, enunțată la articolul 4 alin.(1) din a Șasea directivă, vizează numai o persoană care îndeplinește, în mod independent și oricare

ar fi locul, una dintre activitățile economice menționate la alin.(2) al acestui articol, oricare ar fi scopurile sau rezultatele acestei activități, fără să condiționeze această calitate de faptul că respectiva persoană să dețină un număr de identificare în scopuri de TVA” și ” deși numărul de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare, este vorba însă numai despre o cerință de formă, care nu poate pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare.

Astfel, contestatoarea consideră că a realizat o livrare intracomunitară de bunuri transportate din România în Suedia, lucru care nu este contestat nici de organul de inspecție fiscală, iar condiția de formă nu este de natură să anuleze scutirea de TVA în acest caz.

3.2 Nelegalitatea constatărilor organului de inspecție fiscală cu privire la refuzul de a acorda scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate în perioada 01.09.2012-30.09.2012, pe motiv că acestea nu au fost justificate cu documentele prevăzute la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006

În primul rând, se menționează faptul că, în perioada supusă controlului a efectuat operațiuni cu bunuri prevăzute la art.128(9) din Codul fiscal, adică a realizat livrări către clienți stabiliți în alte state membre, în care bunurile au fost transportate fie de către societate, fie de către clienți, în funcție de condițiile de livrare stabilite între părți, operațiuni ce sunt scutite de TVA în conformitate cu prevederile art.143(2) lit.a) din Codul fiscal, scutire ce a fost aplicată și de societate.

Pentru aplicarea acestei scutiri, contestatoarea susține că a respectat condițiile menționate la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006.

Așadar, pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în luna septembrie 2012, au fost înaintate organului de inspecție fiscală următoarele documente: factura ce menționa codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, documentul de transport aferent livrărilor intracomunitare de bunuri, confirmări de primire ale bunurilor din partea beneficiarilor.

În ceea ce privește documentul de transport, contestatoarea menționează că este certificat numai de două dintre părți, expeditor și transportator, urmare faptului că transportul este angajat de client, potrivit condițiilor de livrare agreeate cu acesta, adică EXW sau FCA. Certificarea de către client s-a făcut în majoritatea cazurilor print-un document separat(anexa 10), ce a fost prezentat organului de inspecție fiscală, fiind însă respins fără a fi justificată decizia.

Conform condițiilor de livrare agreeate între societate și beneficiar, în anumite cazuri, cel din urmă desemnează un transportator care se prezintă la fabrică, încarcă bunurile și le transportă la o destinație indicată de către

cel care l-a angajat. Ca atare, neavând o relație contractuală cu compania de transport, nu o poate constrânge pe aceasta în nici un fel pentru a-i solicita să-i remită, ulterior efectuării transportului, un document de transport certificat și de beneficiar. În acest caz, societatea deține doar primul exemplar al documentului de transport conținând doar certificările din partea sa și din partea transportatorului, ce atestă realitatea predării mărfii pentru a fi transportată la destinația înscrisă în acesta.

În al doilea rând, se precizează faptul că legislația de TVA cuprinde trimiteri la documente care sunt reglementate prin acte normative, iar în cazul în care ar fi fost descrise și în Codul fiscal sau în acte normative date în aplicarea acestuia, nu ar fi fost respectate principiile Legii nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, printre care și cel prevăzut la art.16(1).

Prin urmare, mențiunile legale obligatorii pe care trebuie să le cuprindă documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, precum și necesitatea ca acest document să fie ștampilat și semnat de către client, nu sunt prevăzute în Codul fiscal și nici de O.M.F.P. nr.2222/2006. Mai mult decât atât, existența ștampilei beneficiarului din documentul CMR nu reprezintă o condiție obligatorie impusă nici de Decretul 451/1972.

Sub aspect legal, la nivel internațional, transportul rutier de mărfuri este acoperit de Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (Convenția CMR), adoptată la Geneva în anul 1956, ce a fost ratificată prin Decretul 451/1972.

Această precizare a fost făcută deoarece art.4 din Convenție prevede explicit faptul că proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură, iar absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor Convenției.

În conformitate cu prevederile art.5pct.1 din Decretul 451/1972, scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de către transportator.

Informațiile pe care trebuie să le conțină documentul de transport, sunt precizate la art.6 din Decretul 451/1972, fără să fie precizat undeva că scrisoarea de trăsură trebuie ștampilată de către beneficiar la momentul primirii bunurilor.

Mai mult, conform art.30 din același decret, ” dacă destinatarul a primit marfa fără să fi constatat starea ei în contradictoriu cu transportatorul sau [...] nu a făcut rezerve transportatorului, indicând natura generală a pierderii sau avariei, se prezumă, până la proba contrarie, că a primit marfa în starea descrisă în scrisoarea de trăsură.”

Astfel, atâta timp cât clienții săi nu au făcut referire în scrisoarea de trăsură la posibile neregularități cu privire la marfa livrată, se consideră că bunurile au fost recepționate de către aceștia, scrisoarea de trăsură făcând dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

Conform art.9(1) din Convenție scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, iar din punct de vedere formal, lipsa unor elemente din CMR(în speță semnătura și ștampila beneficiarului), nu conduce la concluzia că un contract de transport nu există sau că transportul mărfurilor nu s-a realizat efectiv. Societatea deține informații oficiale de la beneficiari cum că mărfurile au fost recepționate(anexa 10), dar și pentru că facturile aferente acestor livrări au fost achitate de către beneficiarii respectivi.

În al treilea rând, până și reprezentanții A.N.A.F. susțin faptul că nu este necesară ștampila destinatarului pe documentul de transport(anexa 11), iar organul de inspecție fiscală avea obligația de a-și însuși această opinie tocmai pentru evitarea unor divergențe de interpretare asupra prevederilor O.M.F.P. nr.2222/2006.

În al patrulea rând, în ipoteza în care documentele de transport nu erau suficiente pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate, organul de inspecție fiscală nu avea dreptul de a impune sume suplimentare de TVA, ci, în virtutea rolului activ și al principiului bunei credințe ce ar trebui să guverneze relația dintre autorități și contribuabili, acesta era obligat să solicite documente suplimentare prin care să se facă dovada că bunurile au fost transportate în afara României, așa cum se prevede la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006.

În acest context, s-ar fi putut ține cont de certificatele de confirmare primite de la clienții săi care, însă au fost respinse pe motiv că nu sunt prevăzute în legislația României, care confirmă încă o dată realitatea tranzacției efectuate.

În al patrulea rând, mecanismul creat pentru livrări intracomunitare constă, pe de o parte, în scutirea de către statul membru de plecare a livrării care stă la baza expedierii sau transportului intracomunitar, completată cu dreptul la deducere sau rambursare TVA aferentă intrărilor plătite în acest stat membru, și pe de altă parte, în impozitarea de către statul membru de sosire a achiziției intracomunitare. Aceasta asigură o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre vizate și permite evitarea dublei impuneri, precum și asigurarea neutralității fiscale inerente sistemului comun al TVA. În acest sens, se amintește cazul CEJ C-409/04 "Teleos și alții" (anexa 12), unde Teleos și ceilalți au vândut telefoane

mobile unei societăți spaniole, iar potrivit contractelor de vânzare, destinația bunurilor era situată, în general, în Franța și în anumite cazuri în Spania.

În cvasitotalitatea cazurilor, contractele erau încheiate conform uneia dintre clauzele de comerț internațional "Incoterms 2000", și anume "franco uzină"(ex-Works sau EXW) ceea ce înseamnă că Teleos și ceilalți erau obligați numai să pună bunurile la dispoziția TT într-un antrepozit situat în regatul Unit, această din urmă societate fiind responsabilă de efectuarea transportului către statul membru convenit.

Astfel, conform cazului CEJ mai sus menționat, nu ștampila beneficiarului de pe documentul de transport certifică faptul că bunurile au fost transportate în alt stat membru pentru a se aplica scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare, ci ansamblul de informații și documente din care să rezulte că bunurile într-adevăr au făcut obiectul unei operațiuni intracomunitare.

În consecință, atâta timp cât societatea dispune de documente(ex.documentul de transport, confirmările de primire emise de către beneficiari) care atestă substanța operațiunii, principiul neutralității TVA impune ca livrările intracomunitare efectuate să beneficieze de scutirea de TVA, chiar dacă în accepțiunea organului de inspecție fiscală unele condiții de formă nu au fost îndeplinite(Cazul C-146/05 "Albert Collee, as full legal succesor to Collee KG v. Finanzamt Limburg a.d. Lahn"-anexa 8).

Într-o astfel de cauză, aplicând principiul prevalenței fondului asupra formei, Curtea a statuat că "din moment ce este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile."

În concluzie, Directiva de TVA conferă statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu condiția în special ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective.

În al cincilea rând, atâta timp cât societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală documentația prevăzută la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006 prin care se justifică efectuarea unor livrări intracomunitare, impunerea unor sume suplimentare de TVA din partea organelor de inspecție fiscală pentru astfel de operațiuni contravine principiului certitudinii impunerii fiscale prevăzut la art.3(1) lit.b) din Codul fiscal și în numeroase cauze ale CEJ.

Conform acestui principiu, enunțat atât în legislația din România, cât și în jurisprudența europeană(punctul 72 din cazul Halifax-anexa13), măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală trebuie să fie în

concordanță cu situația de fapt a contribuabilului și nu pot depăși condițiile impuse de legea în materie de TVA.

Astfel, conform principiului certitudinii impunerii, prevăzut la art.3(1) lit.b) din Codul fiscal, acesta implică "elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale."

Or, în cazul său, contestatoarea consideră că există o lipsă de coerență în interpretarea unitară a legii, care indiferent dacă se datorează normelor juridice-în speță O.M.F.P.nr.2222/2006-lipsite de claritate sau a interpretării diferite de către autoritățile fiscale, este în măsură să afecteze situația financiară a acesteia, care se află în imposibilitatea de a determina ce documente ar fi fost necesare, în afară de documentul de transport, astfel încât să reușească să convingă organul de inspecție fiscală că livrarea intracomunitară a avut loc efectiv și astfel scutirea de TVA este corect aplicată.

Nu în ultimul rând, livrările intracomunitare efectuate de societate puteau fi confirmate de către organul de inspecție fiscală în baza art.5 din Regulamentul 218/1992, conform căruia "statele membre să schimbe informații la cerere. Ca regulă generală, pot face obiectul unei cereri orice informații care ar putea contribui la stabilirea corectă a TVA-ului, inclusiv cele legate de cazuri specifice."

În concluzie, aceasta consideră total neîntemeiată decizia organului de inspecție fiscală de a impune sume suplimentare de TVA pentru livrări intracomunitare pentru care societatea deține suficiente documente care să ateste că bunurile au fost livrate în alt stat membru.

Prin adresa de completare a contestației nr. ___/___2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr. ___/___2013, contestatoarea a dorit să aducă în atenția organului de soluționare, că speța în discuție a fost analizată și anterior, respectiv operațiunile efectuate de societate în perioada supusă controlului, au fost efectuate pe parcursul mai multor ani de activitate, aceste operațiuni fiind subiectul mai multor inspecții fiscale, al căror rezultat nu s-a soldat cu refuzul de a acorda scutirea de TVA.

Mai mult la fiecare inspecție fiscală aceasta a pus la dispoziție toate documentele justificative necesare aplicării scutirii de TVA, documente ce au fost prezentate și în prezenta cauză.

Astfel, atât pentru perioadele verificate anterior lunii septembrie 2012, cât și pentru cele ulterioare acestei luni, practica utilizată de organul de inspecție fiscală, cât și deciziile emise de acesta au fost complet diferite de prezenta decizie, fiind în totală opoziție cu abordarea avută în prezenta cauză.

Din acest motiv se consideră relevant prezentarea cu titlu exemplificativ a două rapoarte de inspecție fiscală emise de autoritățile fiscale pentru perioada anterioară și perioada ulterioară lunii septembrie 2012, respectiv raportul de inspecție fiscală nr.____/____2012, perioada verificată fiind luna august 2012 și raportul de inspecție fiscală nr.____/____2013, perioada verificată fiind luna octombrie 2012.

De asemenea, contestatoarea a atașat contestației și extras din Decizia nr.____/____2010, emisă de D.G.S.C. București, pentru o altă societate din grupul _____ România, în care este analizată o speță identică cu cea la care se face referire în prezenta cauză.

II. Prin decizia de impunere nr.F-IS ____/____2013, privind soluționarea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare nr.____/____2012, pentru luna septembrie 2012, organul de inspecție fiscală a stabilit o obligație fiscală suplimentară în sumă totală de _____ lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ____ lei, astfel că, din suma totală de _____ lei solicitată la rambursare a respins această sumă, aprobând la rambursare doar suma de _____ lei(_____).

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus necuvenit TVA în sumă de ____ lei, deoarece nu a prezentat documente care să justifice oportunitatea și necesitatea efectuării cheltuielilor, produsele achiziționate nefiind destinate operațiunilor taxabile, încălcând astfel, prevederile art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA colectată, organul de inspecție fiscală a constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate, contestatoarea nu a justificat scutirea prevăzută la art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu specificația expresă a prevederilor privind factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, pentru suma de _____ lei, cu TVA aferentă în sumă de ____ lei, precum și faptul că, nu a prezentat documentul care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, potrivit art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a avut în vedere și posibilitatea constatată inițial ca _____ Germania în calitate de client al firmei verificate să cumpere mărfurile în scopul revânzării între operatori economici. Dar chiar și în aceste condiții Codul fiscal reglementează acest tip de tranzacții sub denumirea de operațiuni triumphiulare.

Particularitatea acestor operațiuni constă în faptul că bunurile se înregistrează doar scriptic în evidența contabilă a cumpărătorului revânzător. Recepția efectivă a bunurilor este imposibil de realizat.

Operațiunile triunghiulare presupun existența unei succesiuni de tranzacții între trei sau mai multe persoane, situate și înregistrate în scopuri de TVA în state membre diferite. Dacă, documentar, bunurile trec de la un partener la celălalt, fizic bunurile circulă direct de la furnizor la beneficiarul final.

În ipoteza în care toate cele trei persoane sunt înregistrate în scopuri de TVA, este posibilă, dar și recomandabilă, aplicarea măsurilor de simplificare, doar în cazul în care transportul mărfurilor este în sarcina furnizorului sau al cumpărătorului-revânzător(...livrare intracomunitară...).

În caz contrar, pentru un contract sub o condiție EXW sau FCA bunurile fiind puse la dispoziția cumpărătorului în statul de plecare, acesta va trebui să se înregistreze în scopuri de TVA în acel stat, urmând ca el să facă mai departe o livrare fizică către beneficiarul final. În situația în care cumpărătorul revânzător nu prezintă cod valid de TVA, furnizorul este obligat să factureze cu TVA colectată.

Prin punctul de vedere prezentat de contribuabilul verificat, se menționează că eronat a declarat tranzacție triunghiulară cu _____ Germania. S-a avut în vedere ipoteza înaintată de contribuabil și s-au analizat condițiile necesare unei tranzacții pentru a fi considerate livrări scutite cu drept de deducere.

Dovada că bunurile livrate au părăsit teritoriul României cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, potrivit art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în cazurile în speță sunt CMR-uri.

De asemenea, nu a fost justificat cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, potrivit art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, livrările în sumă de _____ lei, cărora le corespunde o TVA colectată în sumă de _____ lei.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, justificarea scutirilor prevăzute la art.143(1) lit.a)-i), art.143(2) și art.144¹ din Codul fiscal se face, de regulă, în momentul în care este emisă factura pentru operațiunea în cauză, însă în cazul în care acele operațiuni prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Întrucât la data controlului acest termen expirase, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA colectată în sumă de _____ lei.

În concluzie, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, rezultă cu claritate, conform prevederilor legale redate mai sus, că documentul de transport reprezintă un document obligatoriu în vederea justificării scutirilor

de TVA și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă.

Se face precizarea că prevederile legale invocate nu cuprind mențiuni privitoare la obligativitatea ștampilării documentului de transport, ci condiționează justificarea scutirii cu drept de deducere de existența documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, sarcina probei revenind în acest context persoanei impozabile care aplică scutirea de TVA.

Prin decizia în cazul C-409/04 CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat într-un alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

În aceste condiții, așa cum se reține și din conținutul art.10(1) și (4) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării scutirii de TVA în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, furnizorul trebuie să facă dovada nu doar că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare, ci și că acestea au ajuns în alt stat membru.

Se reține de asemenea ca argument și cel invocat în Decizia CEJ în cazul C-146/05 *Albert Collee vs. Finanzamt Limburg an der Lahn*, conform căruia administrația fiscală nu poate refuza scutirea de TVA în cazul unei livrări intracomunitare care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util. Cu toate acestea, așa cum se reține și din Decizia CEJ, sarcina probei revine persoanei impozabile care a efectuat livrarea intracomunitară fiind singura în măsură să probeze buna sa credință.

În acest context se menționează că, în situația în care emitentul facturii demonstrează, în timp util, că au fost luate toate măsurile pentru a elimina riscul de pierdere a unor venituri fiscale, aplicând regimul de taxare atunci când nu poate proba cu documente că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, acesta are dreptul de a reveni în vederea aplicării regimului de scutire corespunzător operațiunilor realizate, prin corectarea informațiilor înscrise în facturi sau alte documente justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de TVA.

Din analiza art.128(9) și art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, rezultă faptul că este necesară îndeplinirea celor două condiții din perspectiva taxei, indiferent care ar fi condiția de livrare din contractul existent între părți. Astfel, nu se precizează cine anume este obligat să realizeze transportul sau expediția, în vederea scutirii de taxă dar este obligatoriu să existe dovada efectuării transportului.

Este important de subliniat faptul că livrarea intracomunitară de bunuri este scutită de TVA doar în situația în care cumpărătorul furnizează vânzătorului un cod de înregistrare valabil în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru al Uniunii Europene. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare și datele de identificare, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre cade în sarcina vânzătorului. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica codurile de înregistrare și datele de identificare pe pagina de Internet a C.E., prin transmiterea unei solicitări, prin poșta electronică sau prin transmiterea unei solicitări în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene.

Condițiile menționate mai sus, din perspectiva dispozițiilor fiscale semnifică că bunurile nu sunt expediate sau transportate, astfel ca, aplicând regula de la art.132(1) lit.c) din Codul fiscal, locul livrării este în România, pe cale de consecință, facturarea se va realiza cu TVA(similar unei operațiuni interne). Textul de lege invocată stabilește că pentru bunurile care nu sunt transportate sau expediate, locul livrării este locul unde se găsesc în momentul când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, adică la poarta fabricii sau în depozitul acestuia.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere, condiția privind codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului este una explicită, iar a doua condiție cu privire la dovada transportului este una implicită, rezultată din definiția livrării intracomunitare de la art.128(9) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume, bunurile să fie transportate dintr-un stat membru într-un alt stat membru.

Transportul a fost realizat de diferite firme de transport cu care societatea verificată nu deține contracte de transport, deține doar CMR-uri care nu sunt confirmate de beneficiarul transportului, respectiv clientul din celălalt stat membru.

Având în vedere cele menționate mai sus, organul de inspecție fiscală a solicitat un punct de vedere al contribuabilului verificat, înregistrat sub nr.____/____2013, prin care acesta recunoaște că facturile sunt incorecte și aspectul că nu pot face dovada transportului care să păărăsească teritoriul României, punct de vedere anexat raportului de inspecție fiscală. Mai mult, prin punctul de vedere anexat raportului de inspecție fiscală, societatea recunoaște că a greșit toate facturile cu clientul ____ Germania în perioada verificată, cât și modul de declarare în declarația 390 aferentă livrărilor intracomunitare.

Având în vedere cele mai sus menționate, coroborate cu regulile Incoterms invocate de către contribuabilul verificat organul de inspecție fiscală a constatat că nu se justifică livrarea intracomunitară de bunuri aferentă tranzacțiilor cu clientul ____ Germania, pentru care nu a fost

Înscris pe factură un cod valid de TVA pentru tranzacții intracomunitare, nu sunt elementele necesare unei tranzacții triunghiulare, nu au fost prezentate documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, contribuabilul prin punctul de vedere recunoaște că a greșit facturile de livrare atât referitor la client care este din Suedia și nu din Germania, cu alt cod fiscal față de cel menționat pe facturi care este adresa locului de livrare _____.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată datorează TVA colectată pentru facturile menționate, în condițiile în care nu a fost justificată scutirea de TVA conform art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu prevederile art.151²(4) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din totalul TVA solicitată la rambursare în sumă de _____ lei, a fost respinsă la rambursare suma de _____ lei și aprobată la rambursare suma de _____ lei.

Organul de inspecție fiscală a ținut cont și de TVA de rambursat înregistrată în perioada fiscală următoare celei verificate, conform evidenței declarative din fișa sintetică pe plătitor, motiv pentru care nu au fost calculate accesorii.

De asemenea, s-au prezentat posibilitățile de corecție a documentelor după inspecția fiscală conform art.159(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, constatările organului de inspecție fiscală sunt motivate pe prevederile art.132(1) lit.c), art.143(2) lit.a), art.155(5), art.159(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.10(1) din O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.94(3) lit.b), lit.e) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

Înainte de a analiza fondul cauzei, organul de soluționare este obligat să se pronunțe cu privire la excepția invocată de către contestatoare, în conformitate cu prevederile art.213(5) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

“ART. 213

Soluționarea contestației

.....

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Excepția de fond invocată de către contestatoare este nemotivarea actelor administrative fiscale, pentru următoarele considerente:

În urma analizării conținutului actelor de impunere, aceasta consideră că organul de inspecție fiscală nu a prezentat în mod clar nici în cuprinsul RIF și nici în cuprinsul deciziei de impunere, motivele de fapt care au stat la baza respingerii scutirii de TVA, rezumându-se în a stabili sume suplimentare de plată pe considerentul general că nu sunt îndeplinite condițiile de la art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Or, în conformitate cu prevederile art.65 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și nu doar să invoce generic textul de lege.

Necesitatea menționării motivelor de fapt reprezintă o cerință legală imperativă și suplimentară față de motivele de drept, iar lipsa acestor mențiuni urmează să atragă nulitatea actului administrativ fiscal astfel întocmit, în condițiile art.175 din Codul de procedură civilă.

Mai mult, obligativitatea prezentării în mod clar, detaliat a motivelor care au stat la baza constatărilor cuprinse în conținutul deciziei de impunere și probarea acestora este expres prevăzută de O.M.F.P. nr.972/2006 și a O.A.N.A.F. nr.1181/2007.

În situația sa, contestatoarea susține că nu sunt menționate nici măcar punctual motivele de fapt care au determinat organul de inspecție fiscală să refuze scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate, acestea nefiind menționate în RIF, acesta limitându-se la referiri sumare și eliptice care, în final, au atras impunerea nelegală la plata sumei de ___ lei.

Această modalitate deficitară și lacunară de întocmire a actului administrativ fiscal a fost în mod constant cenzurată de I.C.C.J. în Deciziile nr.2429/2010, nr.2732/2008 și nr.2015/2005.

Din analiza cuprinsului deciziei de impunere și a RIF se poate deduce că, în totală opoziție cu soluțiile jurisprudențiale menționate, actele administrativ fiscale nu conțin elemente de fapt care să permită contestatoarei să cunoască și să evalueze temeiurile de fapt și de drept care au condus la stabilirea TVA suplimentar.

Prin urmare, se solicită anularea actelor de impunere pentru motivele precizate.

Analizând susținerile contestatoarei în raport de documentele depuse la dosarul cauzei, se reține că, actele administrative fiscale emise de către organul de inspecție fiscală respectă întocmai prevederile legale care

reglementează forma și conținutul acestora, invocate de altfel de către contestatoare, în sensul că sunt motivate atât în fapt, cât și în drept.

Astfel, la pct.2.2.2 din decizia de impunere nr.F-IS ____/____2013, sunt prezentate detaliat motivele de fapt pentru cele două constatări, cea de la pct.I privind neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ____ lei, ce nu este contestată de către S.C. ____ S.R.L., și cea de la pct.II privind stabilirea unei TVA colectată suplimentar în sumă de ____ lei, aferentă livrărilor intracomunitare efectuate în luna septembrie 2012, ce face obiectul prezentei contestații, pentru faptul că nu deține un cod valid de TVA pentru beneficiarul din celălalt stat membru(fapt recunoscut de către contestatoare în adresa nr.____/____2013) și nici documente de transport care să probeze părăsirea teritoriului României a bunurilor ce au făcut obiectul acestor livrări.

În plus, nulitatea actelor administrative fiscale este reglementată de art.46 din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Or, nemotivarea actului administrativ fiscal nu este prevăzută în acest temei de drept.

Prevederile invocate de către contestatoare și anume, art.175 din Codul de procedură civilă, nu pot fi reținute pentru a analiza excepția de fond, deoarece conform prevederilor art. 2 (2), (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”Art.2

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”

Având în vedere că în Codul de procedură fiscală sunt prevăzute situațiile în care actul administrativ fiscal poate fi declarat nul, situație în care nu se găsesc cele contestate, motivul de drept invocat este înlăturat.

În consecință, excepția de fond invocată de către contestatoare se privește ca neîntemeiată, urmând ca organul de soluționare să procedeze la analiza pe fond a contestației.

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea poate beneficia de rambursarea TVA în sumă de ____ lei, în condițiile în care nu a probat faptul că pentru livrările intracomunitare efectuate în perioada supusă verificării, a îndeplinit condițiile legale pentru a

beneficia de scutire de TVA, urmare corectării erorilor din facturile emise, în perioada efectuării inspecției fiscale.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că nu a fost probată livrarea intracomunitară de bunuri, care este scutită de TVA doar în situația în care cumpărătorul furnizează vânzătorului un cod de înregistrare valabil în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru al Uniunii Europene, și că documentul de transport reprezintă un document obligatoriu în vederea justificării scutirilor de TVA și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă.

Împotriva acestor constatări s-a formulat contestație, prin care contestatoarea atrage atenția organului de soluționare a contestației că societatea a corectat în timpul inspecției fiscale facturile emise către _____, menționând codul corect de TVA al beneficiarului (_____), dar organul de inspecție fiscală a continuat să considere, în mod eronat, că nu au fost îndeplinite condițiile de scutire pentru livrările intracomunitare, iar în anexa nr.5 sunt câteva exemple de facturi inițial emise pe codul de TVA al _____ Suedia și facturile de corecție emise în timpul desfășurării inspecției fiscale, care menționează codul de TVA al _____, precum și faptul că, pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în luna septembrie 2012, au fost înaintate organului de inspecție fiscală următoarele documente: factura ce menționa codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, documentul de transport aferent livrărilor intracomunitare de bunuri, confirmări de primire ale bunurilor din partea beneficiarilor.

Totodată, aceasta susține că atât pentru perioadele verificate anterior lunii septembrie 2012, cât și pentru cele ulterioare acestei luni, practica utilizată de organul de inspecție fiscală, cât și deciziile emise de acesta au fost complet diferite de prezenta decizie, fiind în totală opoziție cu abordarea avută în prezenta cauză.

În drept, potrivit art.128(9), art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”Art.128

.....

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

.....

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, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;”

Din aceste reglementări legale, rezultă că livrarea intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare de bunuri, care sunt expediate 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, precum și faptul că, o livrare intracomunitară este scutită în condițiile în care se comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Analizând documentele depuse la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației, reține că, **inițial contestatoarea a emis un număr de 24 facturi către _____ Germania, având înscris la rubrica ”Nr. TVA client”: _____, iar la rubrica 25-adresă loc de livrare: _____ Suedia**, documente ce au fost verificate de către organul de inspecție fiscală, la momentul efectuării inspecției fiscale, constatând că nu sunt îndeplinite două condiții pentru a beneficia de scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare, pe de o parte, aceasta nu deținea un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA pentru beneficiarul bunurilor, iar pe de altă parte, nu a putut proba că bunurile au fost transportate pe teritoriul altui stat membru, deoarece CMR-urile prezentate și depuse la dosarul cauzei, la destinatari au înscrisă firma _____ Suedia, nicidecum firma pe numele căreia au fost emise aceste facturi.

Totodată, din documentele depuse de către organul de inspecție fiscală cu adresa nr. ___/___2013, înregistrată sub nr. ___/___2013, la solicitarea organului de soluționare din adresa nr. ___/___/___2013, rezultă că a fost depusă la organul fiscal teritorial declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare cod 390, înregistrată sub nr. ___/___2012, pentru perioada 09.2012, declarând aceste operațiuni la livrări în cadrul unei operațiuni triunghiulare, cu valoarea de _____ lei, la denumire operator fiind înscrisă _____, țara DE, **cod operator _____, diferit de cel înscris în facturile emise inițial.**

De asemenea, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în perioada de desfășurare a inspecției fiscale 05.11.2012-08.03.2013, au intervenit două perioade de suspendare a efectuării inspecției fiscale, prima în perioada 05.11.2012-16.01.2013, conform referat nr. ___/___2012, la solicitarea organului de inspecție fiscală și a doua în perioada 20.02.-07.03.2013, conform referat nr. ___/___2013, la solicitarea contribuabilului, documente ce sunt depuse la dosarul cauzei.

În perioada de suspendare a efectuării inspecției fiscale la cererea contribuabilului, a fost depusă la organul de inspecție fiscală adresa nr. ___/___2013, înregistrată sub nr. ___/___2013, prin care se solicită, cu privire la neacordarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare,

acceptarea corecțiilor de formă pentru cele 24 facturi, prin stornarea pe cod de TVA ____ în luna februarie 2013 și repunerea acestora pe codul de TVA ____ în aceeași lună, cu mențiunea că va proceda la corectarea declarațiilor corespunzător acestor corecții, însă fără ca aceste susțineri să fie probate.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea de a da curs solicitării contribuabilului, în sensul de a verifica documentele corectate în timpul inspecției fiscale, pentru motivul că nu i-au fost înaintate și totodată, în imposibilitatea de a efectua verificările corespunzătoare privind realitatea acestor operațiuni, atât timp cât declarațiile, conform susținerilor acestuia, urmau să fie corectate după data de 04.03.2013.

Chiar dacă contribuabilul ar fi depus facturile corectate și declarațiile corectate, conform susținerilor contestatoarei, nu ar fi avut timpul material, până la emiterea actelor administrative fiscale 07.03.2013, să verifice în VIES dacă după corectarea acestor facturi, codul corectat era valabil sau nu.

În consecință, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală nu a acordat scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare declarate eronat de către contestatoare, așa cum de altfel recunoaște și aceasta.

În plus, aceasta poate beneficia de scutire pentru aceste livrări intracomunitare, ulterior inspecției fiscale, dacă va proceda în conformitate cu prevederile art.159(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.81² (4) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”ART. 159

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

.....

(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. 145-147².”

” 81²

.....

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise

În aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

De altfel, conform propriilor susțineri, aceasta a și precedat în acest sens, corectând declarația recapitulativă depusă inițial, prin depunerea unei noi declarații recapitulative înregistrată la organul fiscal sub nr. ___-2013/___2013, depusă la dosarul cauzei de către organul de inspecție fiscală cu adresa nr. ___/___2013, înregistrată sub nr. ___/___2013, la solicitarea organului de soluționare.

Referitor la susținerea contestatoarei că pentru aplicarea acestei scutiri, a respectat condițiile menționate la art.10(1) din O.M.F.P. nr. 2222/2006, în sensul că, pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în luna septembrie 2012, au fost înaintate organului de inspecție fiscală facturile ce conțineau codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, documentul de transport aferent livrărilor intracomunitare de bunuri, confirmări de primire ale bunurilor din partea beneficiarilor, se reține că nu se confirmă, deoarece facturile înaintate organului de inspecție fiscală nu conțineau un cod valabil de TVA pentru beneficiar, condiție implicită, deoarece ordinul este dat în aplicarea legii, iar la art.143(2) lit.a) din Codul fiscal este prevăzută această condiție, iar documentele de transport au fost întocmite către alt beneficiar decât cel înscris în facturile de livrare a bunurilor, creând astfel aparența unor operațiuni nerezale, și în consecință, nu puteau fi îndeplinite condițiile prevăzute în actul normativ invocat.

Faptul că în perioada de suspendare a inspecției fiscale, solicitată de către contestatoare, aceasta a emis facturi de corecție și a rectificat declarația recapitulativă cod 390, perioadă după expirarea căreia au fost emise și actele administrative fiscale atacate, respectiv 07.03.2013, fără a mai fi efectuate alte verificări, nu demonstrează că a respectat prevederile legale invocate, ci dimpotrivă că, aceste modificări au fost doar comunicate organului de inspecție fiscală la data de 04.03.2013, fără a proba acest lucru, tocmai pentru că nu mai puteau fi verificate în VIES.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea că organul de inspecție fiscală cu rea voință a considerat că Delphi este ținută răspunzătoare pentru plata TVA conform art.151² (4) din Codul fiscal, întrucât factura cuprinde date incorecte privind, între altele, codul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului, prevederi ce nu ar fi aplicabile speței, deoarece acest temei legal chiar se aplică furnizorului nu beneficiarului, cum greșit a înțeles contestatoarea, poate pentru faptul că se referea la prevederile de la alin.1 al aceluiași articol din Codul fiscal, care dispun într-adevăr că beneficiarul este ținut răspunzător pentru plata taxei,

În condițiile în care furnizorul este obligat la plata acesteia și factura conține date incorecte/incomplete.

Deci, legiuitorul a prevăzut și în cazul furnizorului și în cazul beneficiarului, răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei, la art.151² din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar organul de inspecție fiscală a invocat corect pentru speța verificată, temeiul de drept aplicabil.

Referitor la susținerea acesteia că obligația sa era să se asigure că bunurile au fost transportate în Suedia, la clientul _____ și că acest client a acționat ca o persoană impozabilă în momentul în care a achiziționat bunurile, așa cum reiese din prevederile art.127 din Codul fiscal, cele două condiții fiind respectate întocmai, deținând un document de transport(anexa 6), care evidențiază mișcarea bunurilor din România în Suedia și este în posesia datelor de identificare ale clientului său, organul de soluționare constată că nu au fost probate, deoarece așa cum de altfel se precizează și în contestație, facturile au fost emise eronat, cu date de identificare incorecte, pe numele unei societăți din Germania nu din Suedia, pe un cod care nu era valabil, iar documentele de transport sunt întocmite pentru altă firmă.

Faptul că facturile au fost corectate în perioada de suspendare a inspecției fiscale, fără a depune și CMR-uri având menționată la destinatar firma din facturi, precum și faptul că nu s-a probat că aceste documente au fost prezentate organului de inspecție fiscală până la încheierea inspecției fiscale, nu poate conduce la concluzia că cele două condiții au fost îndeplinite.

În plus, nici motivele invocate din cauzele Curții Europene de Justiție prezentate în susținere, nu pot fi aplicabile speței, deoarece nu s-a probat că la data încheierii inspecției fiscale au fost îndeplinite condițiile prevăzute de legislația națională, privind justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, statuate la art. 143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Deci, motivele de nelegalitate de ordin substanțial, invocate de către contestatoare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru faptul că, așa cum s-a precizat anterior, aceasta nu a probat că a depus spre verificare facturile corectate pe parcursul inspecției fiscale, și nici nu a probat că au fost respectate prevederile art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.10(1) din O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei din adresa de completare a contestației nr.____/____2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2013, prin care a dorit să aducă în atenția organului de soluționare, că speța în discuție a fost analizată și anterior, respectiv

operațiunile efectuate de societate în perioada supusă controlului, au fost efectuate pe parcursul mai multor ani de activitate, aceste operațiuni fiind subiectul mai multor inspecții fiscale, al căror rezultat nu s-a soldat cu refuzul de a acorda scutirea de TVA, anexând în acest sens două rapoarte de inspecție fiscală, pentru luna august și luna octombrie 2012, se reține că nu sunt reale.

Astfel, la paginile 8 și 9 din raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ___/___2012, încheiat pentru perioada 08.2012, se precizează că a fost respinsă la rambursare suma de ___ lei, din care suma ___ lei reprezintă TVA colectată urmare neacordării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare, pe motiv că nu au fost prezentate documente pentru justificarea scutirii, iar la paginile 6 și 7 din raportul de inspecție fiscală nr.F-IS ___/___2013, pentru perioada 10.2012, la TVA colectată nu se regăsește ca fiind efectuată o astfel de operațiune, pentru a înțelege că organul de inspecție fiscală a privit diferit din punct de vedere fiscal aceeași operațiune impozabilă din sfera TVA.

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată neîntemeiată contestația formulată de S.C. ___ S.R.L. Iași, pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de ___ lei, astfel că o va respinge pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ___ S.R.L. Iași, pentru suma de ___ lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare prin decizia de impunere nr.F-IS ___/___2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Iași.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art. 210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legii, conform prevederilor art. 218(2) din același act normativ.

ȘEF ADMINISTRAȚIE,