

DECIZIA nr. 54 din 26.01.2015
privind solutionarea contestatiei formulate de **X KG**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x0/16.06.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre DGRFP Brasov – AJFP Brasov - Serviciul Inspectie Fiscala cu adresa nr. x8/06.06.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.06.2014, completata cu adresa nr. x/25.07.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/30.07.2014, cu privire la contestatia formulata de **X KG**, cu sediul in Germania, H, I, , D-91074, prin imputernicit SN-C.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. x/23.05.2014, completata cu adresele inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/07.07.2014, sub nr. x/07.07.2014 si sub nr.x/06.08.2014, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BV x/23.04.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014, ambele comunicate sub semnatura in data de 23.04.2014, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y2 lei.

X KG contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y 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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala invocand urmatoarele:

I. Motive de fapt

Conform modelului de business adoptat, societatea efectueaza achizitii locale de bunuri de la X Romania si livrari intracomunitare ale acestor bunuri catre clienti din UE, scutite de TVA, in anul 2013 principalul client fiind X Danemarca.

X Romania nu isi asuma riscurile ce deriva din eventualele erori de proiectare si/sau de fabricatie eronate care pot atrage respingerea bunurilor de catre clientii finali.

1. TVA colectata suplimentar in suma de y1 ron aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri catre X Danemarca: y11 ron la factura nr.x/14.03.2013 si y12 ron la factura nr.x/27.06.2013 este nejustificata.

Livrarile intracomunitare realizate au indeplinit toate conditiile prevazute de lege pentru a beneficia de scutirea de TVA: transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, transportul bunurilor, in alt stat membru, cod valid de TVA al clientului.

Anularea tranzactiei initiale ca urmare a unor defecte de calitate nu schimba imprejurarile care existau la momentul aplicarii scutirii de TVA si nici nu trebuie dovedita indeplinirea conditiilor art.143 din Codul fiscal, nefiind aplicabil in cazul de fata.

Ca urmare a anularii tranzactiei initiale:

- societatea nu este obligata sa returneze bunurile in Romania, sa le vanda catre alt client intracomunitar si nici sa detina vreun document justificativ suplimentar pentru scutirea de TVA, intrucat este proprietara bunurilor si poate sa dispuna de ele indiferent daca se afla in Romania sau in afara tarii;

- s-a ajuns in situatia initiala in care bunul a fost transportat din Romania in alt stat membru, a ramas in proprietatea sa si nu s-a perceput TVA in Romania, fiind in acord cu legislatia romaneasca (art.143 alin.2 lit.d din Codul fiscal) si cu Directiva 2006/112/CE si nu poate atrage plata TVA in Romania.

Contestatarul considera abuziva si lipsita de temei legal obligatia impusa de a prezenta dovezi care nu sunt cerute de lege sub sanctiunea aplicarii TVA de 24%.

Ulterior emiterii RIF, in urma verificarilor suplimentare societatea a identificat returul fizic al bunurilor in Romania.

2. TVA nedeductibila in suma de y2 ron aferenta achizitiei de bunuri de la Schaeffler Romania SRL: y21 ron la factura nr.x/16.05.2011 si y22 ron la factura nr.x/16.05.2011 este nejustificata.

Bunurile achizitionate de la X Romania SRL si vandute catre X Danemarca in cadrul unei livrari intracomunitare scutite de TVA au fost refuzate si returnate direct producatorului, fiind stornate facturile initiale de vanzare.

Art.138 si art.148 din Codul fiscal si pct.20 din Normele metodologice nu sunt aplicabile in cazul de fata, nefiind anulata tranzactia intre X Romania si societate, factura nu a fost stornata si bunurile au fost puse la dispozitia furnizorului doar pentru a stabili cauzele refuzului X .

Dreptul de deducere nu se bazeaza pe cunoasterea modului in care vor fi valorificate bunurile/serviciile achizitionate, o astfel de abordare fiind eronata din punct de vedere tehnic si al mecanismului de TVA.

Societatea considera abuziva, discriminatorie si lipsita de temei legal anularea dreptului de deducere a TVA, cata vreme achizitia a fost efectuata in vederea realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, conform art.145 (2) din Codul fiscal, la momentul exigibilitatii TVA (a se vedea cazul C-153/11 al CEJ), bunurile exista si sunt in proprietatea firmei.

Contestatarul invoca si principiul neutralitatii TVA cu privire la dreptul de deducere imediata a TVA pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila in

vederea desfasurarii unei activitati economice, chiar daca nu sunt utilizate imediat.

Desi unele dintre bunuri au fost refuzate de client pentru ca nu au corespuns cerintelor si vanzarea a fost anulata nu poate fi contestata intentia societatii si nu poate sa conduca la pierderea sau la ajustarea dreptul de deducere.

Societatea mai arata faptul ca bunurile respective ar putea face obiectul unei livrari taxabile (ca atare sau in parti componente), a unei livrari scutite cu drept de deducere sau ar putea fi distruse, in toate aceste cazuri dreptul de deducere fiind permis fara a fi necesara ajustarea acestuia.

Societatea precizeaza ca toate aceste aspecte au fost prezentate in cadrul punctului de vedere inregistrat la DGRFP Brasov sub nr.x/08.04.2014 urmare comunicarii proiectului raportului de inspectie fiscala nefiind luat in considerare, desi organele de inspectie fiscala nu au adus nicio argumentatie tehnica care sa-i sustina abordarea.

II. Motive de nulitate a deciziei de impunere

Decizia de impunere nu indeplineste cerintele de forma mentionate la art.43 alin.2 lit.e si f din Codul de procedura fiscala, incalcarea acestor cerinte fiind sanctionata cu nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit art.105 alin.2 din Codul de procedura civila.

In lipsa motivarii societatea nu isi poate exercita dreptul la aparare potrivit art.6 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului, art.21 din Constitutia Romaniei si art.205 din Codul de procedura fiscala, vatamarea sa fiind incontestabila .

In concluzie, societatea considerata eronata stabilirea TVA suplimentara in cuantum de y ron cu consecinta diminuarii nejustificate a TVA solicitata la rambursare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BV x/23.04.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de t lei
 - TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
 - TVA respinsa la rambursare in suma de t lei
 - TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de p lei
- Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X KG este societate nerezidenta cu sediul in Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania cu cod RO x, cu sediul pentru desfasurarea activitatii

in Romania in Brasov, sat Cristian, avand ca obiect de activitate "Intermedieri in comertul cu produse diverse" - cod CAEN 4619.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov a efectuat inspectie fiscala partiala la X KG, pentru perioada 01.01.2013-30.06.2013, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare depuse la DGFPMB-SACN, pentru perioada ianuarie-iunie 2013, cu control anticipat.

Verificarea a avut loc urmare adresei ANAF-DCIF nr.x/10.01.2014 privind delegarea de competenta catre DGRFP Brasov.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BV x/23.04.2014 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de t lei si TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de p lei.

Prin decizia de impunere nr. F-BV x/04.06.2014, comunicata cu adresa nr. x/05.06.2014, confirmata de primire in data de 05.06.2014, a fost corectata Decizia de impunere nr. F-BV x/23.04.2014, in sensul completarii cartusului „Motivul de fapt” din decizia de impunere initiala referitor la TVA colectata.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate invoca nulitatea deciziei de impunere in conditiile in care la pct.2.2.2 si 2.2.3 din actul administrativ fiscal sunt inscise elementele prevazute la art.43 din Codul de procedura fiscala

In fapt, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat, inregistrate la DGFPMB-SACN in perioada februarie-iulie 2013, organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014 si decizia de impunere nr. F-BV x/23.04.2014, comunicate societatii sub semnatura in data de 23.04.2014.

Prin contestatia formulata, X KG sustine ca decizia de impunere nu indeplineste cerintele de forma mentionate la art.43 alin.2 lit.e si f din Codul de procedura fiscala cu privire la motivarea acesteia, ceea ce atrage nulitatea acesteia.

Prin adresa nr. x/05.06.2014, confirmata de primire in data de 05.06.2014, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov a comunicat raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014 si Decizia de impunere nr. F-BV x/04.06.2014, corectate material, mentionandu-se ca nu au fost modificate sumele stabilite, fiind completat numai cartusul „Motivul de fapt” din decizia de impunere pentru TVA colectata.

In drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 43** - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

“**Art. 46** - 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”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea

absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. F-BV x/23.04.2014 si a deciziei de impunere nr. F-BV x/23.04.2014, corectata prin decizia de impunere nr. x/04.06.2014 si comunicata contestatarei se retine ca acestea contin semnaturile persoanelor împuternicite ale organului fiscal conform art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv semnatura membrilor echipei de inspectie fiscala care au intocmit actul de inspectie fiscala, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunt, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Neintemeiata este si sustinerea X KG privind vatamarea sa prin neinscrierea motivelor de fapt si a temeiurilor de drept acestea fiind inscise la pct. 2.2.2. - Motivul de fapt si la pct. 2.2.3. - Temeiul de drept din decizia de impunere nr. F-BV x/23.04.2014.

Mai mult, in temeiul art.47 din Codul de procedura fiscala organul fiscal a procedat la corectia materiala a deciziei de impunere, motivata de omisiunea preluarii integrale din raportul de inspectie fiscala in decizia de impunere a motivului de fapt pentru TVA colectata, fiindu-i comunicata decizia de impunere corectata.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F- BV x/04.06.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o intepretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, in conditiile in care si-a motivat contestatia formulata, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la TVA colectata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta poate beneficia de scutire de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri facturate catre clientul din UE, stornate ca urmare a refuzului calitativ, in conditiile in care nu exista documente care sa probeze returul bunurilor de la clientul din Danemarca la societatea contestatoare

In fapt, societatea nerezidenta X KG este o societate germana inregistrata in scopuri de TVA in Germania .

In calitate de persoana impozabila nestabilita in Romania societatea nerezidenta s-a inregistrat in scopuri de TVA si in Romania fiindu-i atribuit codul de TVA romanesc ROx in data de 11.03.2010, conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. x.

In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a desfasurat pe teritoriul Romaniei activitate de vanzare-cumparare de piese si accesorii pentru autovehicule si industria eoliana.

Livrarile de bunuri au fost efectuate atat catre clienti interni, cat si catre clienti din UE si din afara UE.

In perioada februarie-martie 2013, x KG a efectuat livrari intracomunitare de bunuri catre parteneri din grupul X aflati pe teritoriul Uniunii Europene, principalul client fiind X Danmark.

In aceasta perioada societatea a inregistrat facturi de stornare a facturilor de livrare intracomunitara, intocmite initial, datorita unor deficiente constand in: factura emisa eronat catre alt client, valoare eronata, retur de marfa etc.

Pentru facturile de storno nr.x/14.03.2013 si nr.x/27.06.2014 emise de X KG catre X Danmark ca urmare a constatarii unor defecte de calitate la produsele livrate initial si declarate ca livrari intracomunitare de bunuri, inspectia fiscala a constatat ca nu exista documente care sa ateste returul fizic al bunurilor, iar urmare notei explicative solicitate persoanei imputernicite a societatii nu au fost identificate documente justificative privind returul.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca bunurile au fost valorificate catre clientul intracomunitar si au stabilit ca nu poate fi justificata scutirea de TVA pentru livrari intracomunitare prevazuta de 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 10 alin. (1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 24% aferenta celor doua facturi de stornare, respectiv: la factura nr.x/14.03.2013, TVA in suma de t lei aferenta unei baze impozabile in suma de t+1 lei, iar la factura nr.x/27.06.2014, TVA in suma de p lei aferenta unei baze impozabile in suma de p+1 lei.

Astfel, a rezultat TVA colectata suplimentar prin raportul de inspectie fiscala in suma y1 lei.

Referitor la TVA colectata, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, in situatia in care contestatara identifica documentele de retur sau, dupa caz, emite o factura catre un tert client intracomunitar inregistrat in scopuri de TVA, cu cod valid, in conformitate cu art.138 lit.b, art.143 alin.2 lit.a, respectiv art.159 din Codul fiscal va regulariza TVA colectata, in perioada in care indeplineste aceste conditii.

In drept, potrivit art.128 si art.143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

„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 [...]**”.

Pentru aplicarea scutiilor de taxa, conform art. 10 din Instructiunile 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:

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

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

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

și, după caz,

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

Totodata, conform art.155 si art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa verificarii:

„**Art. 155.** – (5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

(...); c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a)-c); (...).”

„**Art. 156.** – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) **Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni,** trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”.**

Referitor la aplicarea acestor prevederi, pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) **evidențe contabile ale activității sale economice;**
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;**
- d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;
- e) **facturile și alte documente emise sau primite** de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;
- f) un registru al nontransferurilor de bunuri transportate de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul acesteia în afara României, dar în interiorul Comunității pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (12) lit. f) - h) din Codul fiscal, precum și pentru alte situații în care se aplică măsuri de simplificare aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice. [...]
- g) un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au fost importate în România ori achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilă în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România [...].

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) **valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;

[...]

b) **valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:**

[...]

c) **taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;**

d) **taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;**

e) **calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:**

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să își stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, se retine ca in materie de TVA, in vederea urmaririi circuitului bunurilor in spatiul comunitar in contextul lipsei barierelelor vamale, persoanelor impozabile care realizeaza operatiuni intracomunitare le revin obligatii specifice, chiar si in masura in care ele nu sunt stabilite pe teritoriul statului membru in care se realizeaza o parte din aceste operatiuni.

Concret, o persoana impozabila nestabilita pe teritoriul statului membru unde s-a inregistrat fiind stabilita pe teritoriul unui stat membru, care efectueaza livrari intracomunitare de bunuri pe teritoriul altui stat membru **este obligata sa justifice scutirea de taxă pentru aceste operatiuni si sa respecte toate obligatiile specifice persoanelor in scop de TVA:** emitere si primire facturi, intocmire jurnale de vanzari si de cumparari, depunere deconturi si declaratii informative, tinerea evidentelor contabile etc.

In speta, X KG, persoana impozabila stabilita in Germania si inregistrata in scopuri de TVA si in Romania avand cod de TVA din Romania a efectuat livrari intracomunitare de bunuri achizitionate de pe piata locala catre clienti din Uniunea Europeana pentru care a intocmit facturi aplicand scutirea de TVA prevazuta la art. 143 alin. (2) lit. a), precum si documente privind transportul bunurilor din România în alt stat membru (CMR).

Ulterior, prin facturile nr.x/14.03.2013 in valoare de y+1 lei si nr.x/27.06.2013 in valoare de y+1 lei, societatea nerezidenta a procedat la stornarea facturilor emise initial reprezentand livrari intracomunitare de bunuri catre X Danmark din Danemarca.

Urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale privind justificarea stornarilor efectuate catre clientii intracomunitari, prin Nota explicativa din data de 26.03.2014, imputernicitul legal al societatii precizeaza la pct.6 urmatoarele:

„Facturile de stornare x/14.03.2013 si F.x/27.06.2013 emise de X KG catre clientul sau X Danmark Aps, *au fost emise in urma unor defecte de calitate la produsele livrate initial si declarate ca livrari intracomunitare de bunuri.*

Mentionam ca pana la data prezentei nu au putut fi identificate documente care sa ateste returul fizic al bunurilor in Romania.”

Prin contestatia formulata, X KG sustine urmatoarele:

- pentru anularea tranzactiei initiale ca urmare a unor defecte de calitate nu trebuie dovedita indeplinirea conditiilor art.143 din Codul fiscal

- nu este obligata sa returneze bunurile in Romania, sa le vanda catre alt client intracomunitar si nici sa detina vreun document justificativ suplimentar pentru scutirea de TVA, intrucat este proprietara bunurilor si poate sa dispuna de ele indiferent de locul unde se afla (in Romania sau in afara tarii);

- s-a ajuns in situatia initiala in care bunul a fost transportat din Romania in alt stat membru, fiind indeplinite conditiile de scutire prevazute de legislatia din Romania si de cea comunitara, considerand abuziva obligatia de a prezenta dovezi care nu sunt cerute de lege si aplicarea TVA de 24%.

Totodata societatea mentioneaza ca, in urma verificarilor suplimentare a identificat returul fizic al bunurilor in Romania, fara a depune in sustinerea celor afirmate niciun document care sa justifice ca bunurile au fost returnate (documente de transport si de receptie a bunurilor returnate) fiind anexate doar documente in limba germana (facturi, plati).

Ca urmare a neprezentarii documentelor justificative privind returul bunurilor, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nerezidenta a valorificat aceste bunuri catre un client intracomunitar efectuand livrari intracomunitare, fara sa prezinte documentele justificative necesare scutirii de TVA (cod valabil de TVA), in conformitate cu art.143 alin. din Codul fiscal, motiv pentru care au colectat TVA aferenta in suma de y1 lei.

De retinut este faptul ca, in cazuri similare vizand returnari de bunuri ca urmare a refuzului de catre operatorul intracomunitar care au facut obiectul livrarilor intracomunitare au fost prezentate documente de retur (NIR-uri la retur, documente de transport aferente returului, coduri valide de TVA); drept urmare, in aceste cazuri organele de inspectie fiscala au considerat ca scutirea de taxa a fost justificata si nu au stabilit diferente de TVA.

In raport de situatia prezentata si de documentele existente in dosarul cauzei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, dispozitiile legale in materie de TVA la nivel comunitar, transpuse si in legislatia fiscala romaneasca, stabilesc cu claritate ca in cazul livrarilor intracomunitare persoana impozabila este obligata sa respecte toate conditiile si regulile specifice referitoare la scutirea de taxa.

In acest context, art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede in mod expres ca "**Scutirile prevazute la capitolele 2-9 se aplica fara sa aduca atingere altor dispozitii comunitare si in conformitate cu conditiile pe care statele membre le stabilesc in scopul de a asigura aplicarea corecta si directa a acestor scutiri si a preveni orice posibila evaziune, frauda sau abuz**". De aici rezulta dreptul Romaniei in calitate de stat membru de a stabili prin propria legislatie interna in ce conditii

concrete se aplica scutirile in materie de TVA, inclusiv in cazul livrarilor intracomunitare, dupa cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 10 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, persoana impozabila interesata in aplicarea scutirii trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii acestei scutiri.

In speta, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxa pentru operatiunea de livrare intracomunitara cu documente justificative care sa probeze operatiunea de stornare a facturilor in cazul returului bunurilor refuzate de client, **desi aceste documente sunt prevazute legislativ in lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitata.**

Or, **este evident faptul ca societatea nerezidenta contestatoare nu a respectat dispozitiile legale in materie de TVA referitoare la conditiile si regulile aferente retururilor de bunuri de la nivel comunitar**, motiv pentru care apare ca indreptatita constatarea organelor de inspectie fiscala vizand nejustificarea returului pentru a putea beneficia de scutirea de TVA specifica livrarilor intracomunitare de bunuri.

De asemenea, *din jurisprudenta constanta a Curtii Europene de Justitie reiese ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezinta o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA, conform caruia taxa se aplica fiecarei operatiuni de productie sau de distributie si ca aceasta scutire isi gaseste temeiul in regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, in cadrul caruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazeaza pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru in care are loc consumul final (pct. 22 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Astfel, Curtea a retinut ca scutirii unei livrari intracomunitare in statul membru de plecare a expeditiei sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "in oglinda" o achizitie intracomunitara impozitata in statul membru de sosire a expeditiei sau transportului respectiv de bunuri (pct. 24 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 23 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). Totodata, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili in propria legislatie conditiile in care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurarii colectarii corecte a taxei si prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).*

Din acest punct de vedere, **conditionarea scutirii livrarii intracomunitare de cerinta probarii acesteia cu documentatia ceruta de legislatia fiscala respecta principiul proportionalitatii** recunoscut de dreptul comunitar, **societatii contestatoare revenindu-i in intregime obligatia de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de**

legislatia fiscala in materie (pct. 42 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii).

Prin urmare, simpla invocare a unor principii degajate de jurisprudenta comunitara, altminteri pe deplin aplicabile, nu scuteste in niciun fel contestatara de obligatiile ce-i revin in materie de proba si de diligenta necesara de care trebuie sa dea dovada in obtinerea acestor probe.

In al doilea rand, persoana impozabila nerezidenta are obligatia anume stipulata de art. 156 din Codul fiscal de a tine evidente pentru orice operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA si de a le pune la dispozitia organelor de control in conformitate cu prevederile art. 52 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

“Art. 52. – (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă”.

In acest sens se retine ca reprezentantul societatii nerezidente pe durata inspectiei fiscale care a si formulat si depus contestatia ce face obiectul prezentei decizii a sustinut in nota explicative data organelor de inspectie fiscala **ca nu detine informatii si documente cu privire la returul bunurilor aferente facturilor stornate.**

Astfel, **sunt vadit neintemeiate afirmatiile societatii contestatoare privind impunerea abuziva de catre organele de inspectie fiscala a prezentarii dovezilor** care nu sunt cerute de lege, **in conditiile in care contestatoarea insasi era direct interesata si, mai mult, obligata de lege sa puna la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative** necesare care sa permita stabilirea circuitului bunurilor si verificarea respectarii tuturor obligatiilor prevazute de lege.

Mai mult, desi prin contestatie afirma ca ulterior incheierii inspectiei fiscale a identificat returul fizic al bunurilor, contestatara nu anexa la dosarul cauzei niciun document care sa probeze acest aspect, desi potrivit art.213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala:

“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora 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 va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Se retine ca, in dosarul contestatiei se regasesc numai documente in limba germana (facturi, documente privind platile), fara a fi identificate eventuale

inscrisuri care sa ateste returnarea bunurilor refuzate de beneficiar, conform mentiunilor din contestatie.

Prin urmare, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de y1 lei pentru facturi de stornare a bunurilor emise de X KG catre X Danmark, fara sa probeze returul bunurilor.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia pentru TVA colectata in suma de y1 lei.

3.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri efectuate in Romania facturate ca livrari intracomunitare de bunuri, stornate si returnate furnizorului roman, in conditiile in care nu justifica daca achizitiile sunt destinate realizarii operatiunilor care dau dreptul de deducere

In fapt, asa cum s-a retinut la pct.3.2 din decizie, societatea nerezidenta X KG, in calitate de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA si in Romania, a efectuat in perioada verificata livrari intracomunitare de bunuri catre parteneri din grupul X aflati pe teritoriul Uniunii Europene, bunurile fiind achizitionate de la X Romania SRL.

In luna iunie 2013, societatea a inregistrat facturi de stornare a facturilor de livrare intracomunitara, insotite de documente privind returul, bunurile care fac obiectul stornarii fiind returnate producatorului X Romania SRL.

Pentru facturile de storno nr.x/27.06.2013 si nr. x/27.06.2014 emise de X KG catre X Danmark si returnate producatorului din Romania, inspectia fiscala a constatat ca, intrucat la data verificarii nu se poate stabili daca aceste bunuri vor fi scoase sau nu din circuitul economic, elementele care au stat la baza deducerii TVA s-au modificat, astfel incat nu se mai cunoaste scopul achizitiei pentru a justifica taxa dedusa.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor de achizitie a bunurilor returnate, respectiv au diminuat TVA dedusa din facturile nr.x/16.05.2011 si nr. x/16.05.2011 emise de Schaeffler Romania SRL, in suma de y2 lei pentru fiecare factura, in conformitate cu dispozitiile art.138 lit. b si art.148 lit. b din Codul fiscal, coroborate cu pct.20 alin.2 si pct.53 alin.1 si alin.5 din Normele metodologice de aplicare.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila aferenta celor doua facturi de stornare, respectiv: la factura nr. x/27.06.2013, TVA in suma de y21 lei aferenta unei baze impozabile in suma de y+1 lei, iar la factura nr. x/27.06.2013, TVA in suma de y22 lei aferenta unei baze impozabile in suma de y+1 lei.

Astfel, a rezultat TVA nedeductibila in suma y2 lei.

In drept, potrivit art.126, art.138 si art.148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.20 alin.2 si pct.53 alin.1 si alin.5 din Normele metodologice de aplicare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

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

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

„Art.138 - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

(...) b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate**, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; (...).”

Normele metodologice:

„20. (2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

Codul fiscal:

„Art.148 – Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri

„În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile**, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138; (...).”

Normele metodologice:

„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal. (...).

(5) Conform art. 148 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, **se ajustează taxa deductibilă**, în situații precum:

a) **cazurile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal; (...).**”

In speta, se retine ca in anul 2011 X KG a achizitionat bunuri de la furnizorul X Romania SRL cu facturile nr.x/16.05.2011 si nr. x/16.05.2011 in suma de y+1 lei fiecare, din care a dedus TVA in suma de y2 lei.

De asemenea, societatea nerezidenta a efectuat livrari intracomunitare de bunuri achizitionate de pe piata locala catre X Danmark pentru care a intocmit facturi aplicand scutirea de TVA prevazuta la art. 143 alin. (2) lit. a).

Ulterior, prin facturile nr. x/27.06.2013 in valoare de y+1 lei si nr. x/27.06.2013 in valoare de y+1 lei, societatea nerezidenta a procedat la stornarea facturilor emise initial.

Urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale privind justificarea stornarilor efectuate catre clientii intracomunitari, prin Nota explicativa din data de 26.03.2014, imputernicitul legal al societatii precizeaza la pct 4 si 5 referitor la facturile nr. x/27.06.2013 si nr. x/27.06.2013, urmatoarele:

„Motivul stornarii il reprezinta un retur de bunuri in Romania. Tranzactia initiala a fost o livrare intracomunitara de bunuri in Danemarca.

Atasam la prezenta explicatie urmatoarele documente justificative:

(...)

- factura de stornare aferenta returului de bunuri emisa de X KG x/27.06.2013/Client X Danmark Aps

- copii dupa NIR-uri la retur – nr. x/poz.1 si nr. x/pz.1;

- copii dupa documnetele de transport aferente returului.

(...)

- factura de stornare aferenta returului de bunuri emisa de X KG x/27.06.2013/Client X Danmark Aps

- copii dupa NIR-uri la retur – nr.x/poz.2;

- copii dupa documnetele de transport aferente returului.”

Prin contestatia formulata, X KG sustine urmatoarele:

- in cazul de fata nu se aplica art.138 si art.148 din Codul fiscal si pct.20 din Normele metodologice intrucat tranzactia nu a fost anulata bunurile fiind puse la dispozitia furnizorului doar pentru a stabili cauzele refuzului;

- dreptul de deducere nu se bazeaza pe cunoasterea modului in care vor fi valorificate bunurile/serviciile achizitionate, o astfel de abordare fiind eronata din punct de vedere tehnic si al mecanismului de TVA;

- anulara dreptului de deducere a TVA este abuziva, discriminatorie si lipsita de temei legal, cata vreme achizitia a fost efectuata in vederea realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, conform art.145 (2) din Codul fiscal;

- bunurile refuzate ar putea face obiectul unei livrari taxabile in intregime sau in parti componente, a unei livrari scutite cu drept de deducere sau ar putea fi distruse, ceea ce nu poate sa conduca la pierderea sau la ajustarea dreptul de deducere.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu depune niciun document din care sa rezulte ca bunurile au fost puse la dispozitia furnizorului, respectiv sa probeze destinatia bunurilor.

Fata de documentele si explicatiile societatii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca la data verificarii nu se poate stabili daca aceste bunuri raman sau nu in circuitul economic, respectiv daca se justifica scopul achizitiei pentru care a fost dedusa TVA si au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor de achizitie a bunurilor returnate, in conformitate cu dispozitiile art.138 lit. b si art.148 lit. b din Codul fiscal, coroborate cu pct.20 alin.2 si pct.53 alin.1 si alin.5 din Normele metodologice de aplicare.

Avand in vedere aspectele prezentate si documentele existente in dosarul cauzei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei avand in vedere urmatoarele:

1. Atat legislatia din Romania in materie de TVA, cat si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impun obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

2. Totodata, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de

lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, în conditiile în care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara în materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

3. În legatura cu invocarea de catre societatea nerezidenta a principiului neutralitatii TVA pretins încalcat de organele de inspectie fiscala, se retine ca acest principiu se *aplica în concordanta* cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care **si principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**. *A lega dreptul de a aplica scutirea de TVA doar de principiul neutralitatii, asa cum pretinde, în esenta, contestatoarea, ar însemna, prin reducere la absurd, ca persoanele impozabile pot aplica scutirea chiar în lipsa oricarui document justificativ, ceea ce ar conduce în final la lipsirea de orice efecte juridice a dispozitiilor legale la nivel national si comunitar referitoare la scutiri ca exceptii, la facturare, la tinerea evidentelor necesare aplicarii acestui tip de impozit si la depunerea declaratiilor la administratia fiscala, necesara facilitarii urmaririi schimbului de bunuri si servicii la nivel comunitar.*

Asa cum s-a retinut anterior, efectuarea de achizitii în scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata în materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si în scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, ***achizitia serviciilor "în scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde în esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si în conditiile în care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, în situatiile anume prevazute de legea fiscala.***

Aplicand cele de mai sus în prezenta speta, se retine ca X KG **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, care sa**

justifice stornarea facturilor, respectiv documente emise de X Danmark din Danemarca privind motivul refuzului bunurilor, precum si documente prin care X KG sa solicite remedierea bunurilor refuzate, **in baza carora se se poate stabili circuitul ulterior al bunurilor refuzate pentru a justifica scopul achizitiilor.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.***

*102.2. **Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).***"

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei privind lipsa argumentatiei de natura tehnica care sa sustina masura de ajustare a TVA deductibila, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"Art. 65 - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi** actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Astfel, in ceea ce priveste afirmatia privind exercitarea dreptului de deducere a taxei chiar si in ipoteza in care nu se cunoaste modul in care urmeaza sa fie valorificate bunurile achizitionate, se retine ca intr-o atare situatie

persoanele impozabile sunt obligate sa conduca evidenta contabila separata a TVA, prin evidentierea intr-o coloana distincta a jurnalului de cumparari a achizitiilor pentru care nu se cunoaste destinatia si sa exercite dreptul de deducere a TVA pe baza de prorata conform art.147 alin.5 din Codul fiscal. Or, din precizarile organelor de inspectie fiscala, societatea nu detine o astfel de evidenta.

Motivatii contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor de achizitie care au facut obiectul livrarii intracomunitare, stornate, sunt *simple afirmatii pro-causa*, in conditiile in care, desi sustine ca in prezent se fac verificari in vederea stabilirii defectelor invocate de client si ca bunurile respective ar putea fi valorificate in viitor sau distruse ca urmare a degradarii din motive obiective sau nefondate, produsele au fost returnate furnizorului, fara ca aceasta operatiune sa fie justificata cu documente.

Referitor la paragrafele 43 si 44 din cauza C-153/11 Klub OOD, invocate, se retine ca nu sunt aplicabile in speta, situatia in care se aplica aceste prevederi fiind diferita de cea a contestatarei.

Se retine ca, nici in sustinerea contestatiei X KG nu depune niciun document suplimentar fata de cele analizate anterior care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la scopul achizitiei bunurilor, care au facut obiectul livrarii intracomunitare si stornate, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca nu a prezentat niciun document care sa probeze achizitiile efectuate sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - "(1) *În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.*

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora*", se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y2 lei.

In consecinta, contestatia X KG urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA nedeductibila in suma de y2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 128, art. 138, art.143, art.148, art.155 si art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.20, pct.53 si pct.79 din

Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adău, aprobate prin O.M.E.F. nr. 2222/2006, art.43, art.46, art.52, art.56, art.65, art. 105, art.213 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 si pct.102.2 din Norma metodologica de aplicare, aprobata prin HG nr.1050/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia XKG formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BV x/04.06.2014, emisa de Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP Brasov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma totala de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

