



COMISIA EUROPEANĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ  
IMPOZITARE ȘI UNIUNE VAMALĂ  
Impozitare indirectă și administrație fiscală  
Taxa pe valoarea adăugată

Publicat în decembrie 2019

Note explicative  
privind  
modificările TVA în UE în ceea ce privește  
regimul de stocuri la dispoziția clientului,  
operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările  
intracomunitare de bunuri  
(„soluțiile rapide din 2020”)

Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului  
Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al  
Consiliului  
Regulamentul (UE) 2018/1909 al Consiliului

*Declarație de declinare a responsabilității: Aceste note explicative nu au caracter obligatoriu și conțin numai îndrumări practice și neoficiale referitoare la modul în care ar trebui aplicată legislația Uniunii Europene, având la bază punctele de vedere ale Direcției Generale Impozitare și Uniune Vamală a Comisiei.*

**Notele explicative au ca scop să asigure o înțelegere mai bună a anumitor părți din legislația UE privind TVA. Ele au fost pregătite de serviciile Comisiei și, așa cum este indicat în declarația de declinare a responsabilității de pe prima pagină, nu au caracter obligatoriu.**

**Aceste note explicative nu sunt exhaustive. Aceasta înseamnă că, deși notele furnizează informații detaliate despre o serie de aspecte, s-ar putea să existe și elemente care nu au fost incluse în documentul de față.**

**Este indicat și se recomandă tuturor utilizatorilor notelor explicative interesați de un anumit subiect să citească întregul capitol care tratează acel subiect specific.**

- **Care este rolul notelor explicative?**

Obiectivul acestor note explicative este de a oferi **o mai bună înțelegere a legislației adoptate la nivelul UE** și, în acest caz particular: (i) a Directivei (UE) 2018/1910 a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE a Consiliului și (ii) a Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011.

- **Ce informații veți găsi în notele explicative?**

„Notele explicative” trebuie privite ca un **instrument de orientare** care poate fi utilizat pentru a clarifica punerea în aplicare a noilor norme privind regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț, scutirea aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri și dovada de transport în sensul acestei scutiri („soluțiile rapide din 2020”). Notele oferă ajutor pentru înțelegerea dispozițiilor Directivei (UE) 2018/1910 a Consiliului și ale Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului.

- **Caracteristicile notelor explicative**

**Notele explicative sunt rezultatul unei colaborări:** deși sunt emise de Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală a Comisiei Europene (DG TAXUD), ele sunt rezultatul discuțiilor purtate atât cu statele membre, cât și cu întreprinderile din cadrul Grupului privind viitorul TVA, respectiv al Grupului de experți pentru TVA. Deși contribuțiile celor două grupuri au fost luate în considerare în mare parte la redactarea notelor explicative, trebuie reamintit că, în ultimă instanță, serviciile Comisiei nu aveau obligația de a prelua opiniile exprimate de statele membre sau de întreprinderi.

**Aceste note explicative nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic.** Notele nu exprimă o opinie oficială a Comisiei Europene și considerațiile exprimate în acestea nu creează obligații juridice pentru Comisie.

Notele explicative nu înlocuiesc orientările comitetului TVA, care au rolul lor. În plus, caracterul acestora este diferit: notele explicative reflectă opiniile DG TAXUD, în timp ce orientările comitetului TVA sunt aprobate de acest comitet consultativ format din reprezentanți ai statelor membre și ai Comisiei. Cu toate acestea, mai multe orientări privind „soluțiile rapide din 2020”, deja aprobate de comitetul TVA la data publicării acestor note explicative, au fost incluse aici din dorința de a oferi toate informațiile disponibile pe această temă. Trebuie remarcat faptul că titlul fiecăreia dintre aceste orientări face trimitere la titlul punctului corespunzător din documentul de lucru al comitetului TVA (care nu este inclus în aceste note explicative), aflat la baza orientărilor.

Administrațiile fiscale naționale pot emite, de asemenea, propriile lor orientări privind aplicarea noilor norme în materie de TVA referitoare la „soluțiile rapide din 2020”.

**Notele nu sunt exhaustive:** au fost incluse doar subiectele în legătură cu care s-a considerat că este de dorit să se ofere informații.

**Ele sunt o lucrare în curs de realizare:** aceste note nu reprezintă produsul final, ci reflectă situația dintr-un anumit moment, în concordanță cu cunoștințele și experiența disponibile la acel moment.

**Versiunea originală a Notelor explicative a fost redactată în limba engleză. Dat fiind că termenii utilizați în grafice sunt cei din versiunea originală, traducerea lor este disponibilă mai jos:**

**A, B, C:** [A, B, C]

**MS (Member State):** [SM (stat membru)]

**Taxable person(s):** [Persoană impozabilă/persoane impozabile]

**Transport of goods:** [Transportul bunurilor]

**Stock:** [Stoc]

**Supply:** [Livrare]

**Status or location not relevant:** [Statutul sau locația nu are relevanță]

**Substitution:** [Înlocuire]

**Not supplied within 12m (months) after arrival:** [Nu este furnizat în termen de 12 luni de la sosire]

**3<sup>rd</sup> country:** [Țară terță]

**Loss or destruction:** [Pierdere sau distrugere]

**Physical flow:** [Flux fizic]

**Contractual flow:** [Flux contractual]

**Warehouse:** [Antrepozit]

## CUPRINS

|   |    |
|---|----|
| 1. ELEMENTE ESENȚIALE ALE MODIFICĂRILOR TVA ÎN UE, CE INTRĂ ÎN VIGOARE ÎN 2020 .....  | 10 |
| 1.1. Context general.....   | 10 |
| 1.2. Acte juridice relevante.....   | 10 |
| 2. REGIMUL DE STOCURI LA DISPOZIȚIA CLIENTULUI .....  | 12 |
| 2.1. Dispoziții relevante.....  | 12 |
| 2.2. La ce servesc dispozițiile? .....  | 12 |
| 2.3. Diferite scenarii – exemple.....   | 14 |
| 2.3.1. Caz general în care se aplică simplificarea.....   | 14 |
| 2.3.2. Înlocuirea clientului.....   | 15 |
| 2.3.3. Livrarea către o altă persoană.....  | 17 |
| 2.3.4. Returnarea bunurilor.....  | 19 |
| 2.3.5. Depășirea perioadei de 12 luni .....   | 21 |
| 2.3.6. Bunurile trimise într-un alt stat membru .....   | 22 |
| 2.3.7. Bunuri exportate .....   | 24 |
| 2.3.8. Distrugerea sau pierderea bunurilor .....  | 26 |
| 2.4. Simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului și normele naționale în materie de TVA .....   | 27 |
| 2.5. Probleme detaliate care decurg din aceste dispoziții .....   | 28 |
| 2.5.1. Orientările convenite de comitetul TVA .....   | 28 |
| 2.5.2. Este simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului un sistem obligatoriu? Poate alege o întreprindere să nu o aplice?.....   | 29 |
| 2.5.3. Care este relația dintre articolele 17 și 17a din DT? .....  | 30 |
| 2.5.4. Întreprinderea care efectuează transferul de bunuri, atunci când nu se aplică simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului, este întotdeauna obligată/autorizată să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru de sosire a bunurilor în legătură cu achizițiile intracomunitare efectuate în acest stat? Care este situația în cazul în care respectivele achiziții intracomunitare sunt scutite? ..... | 30 |
| 2.5.5. În ce situații este obligată întreprinderea care trimite bunuri dintr-un stat membru în altul, în cadrul simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului, să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru de sosire a bunurilor?.....  | 32 |
| 2.5.6. Diferența dintre „condițiile necesare pentru aplicarea simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului” și „obligațiile suplimentare în legătură cu simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului” .....   | 32 |
| 2.5.7. Se poate aplica simplificarea în cazul în care furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA (dar nu este stabilit) în statul membru către care sunt trimise bunurile? .....   | 33 |

|         |  |    |
|---------|--|----|
| 2.5.8.  | Se poate aplica simplificarea în cazul în care achizitorul preconizat este înregistrat în scopuri de TVA (dar nu este stabilit) în statul membru către care sunt trimise bunurile? .....   | 33 |
| 2.5.9.  | Se poate aplica simplificarea în cazul în care transportul este efectuat de achizitorul preconizat în numele furnizorului? .....   | 33 |
| 2.5.10. | Ce fel de operațiuni trebuie să fie considerate „livrări” către achizitorul preconizat?.....   | 34 |
| 2.5.11. | Se poate aplica simplificarea în legătură cu mai mulți achizitori preconizați?.....  | 34 |
| 2.5.12. | În caz de înlocuire, ar trebui să se fi încheiat deja un contract nou la momentul rezilierii primului?.....  | 34 |
| 2.5.13. | Este posibilă înlocuirea parțială?.....  | 35 |
| 2.5.14. | Care este sensul formulării „celelalte condiții aplicabile” în contextul înlocuirii? Ce moment trebuie luat în considerare?.....   | 35 |
| 2.5.15. | Cum trebuie procedat în cazul mai multor înlocuiri? .....  | 36 |
| 2.5.16. | Cum se calculează perioada de 12 luni? .....   | 36 |
| 2.5.17. | Cum se poate calcula perioada de 12 luni în cazul bunurilor în vrac? .....   | 36 |
| 2.5.18. | În ce format pot fi sau trebuie ținute registrele? .....   | 37 |
| 2.5.19. | Pot statele membre să impună antrepozitarului obligații suplimentare legate de registru în cazul în care antrepozitarul este un terț? .....  | 38 |
| 2.5.20. | Cum se înscriu în declarația recapitulativă un stoc la dispoziția clientului și o înlocuire (sau mai multe înlocuiri) care are (au) loc în aceeași perioadă de declarație pentru declarația recapitulativă? (Idem pentru stocul la dispoziția clientului și returnarea bunurilor care are loc în aceeași perioadă de declarație pentru declarația recapitulativă)..... | 38 |
| 2.5.21. | Exemplu practic general privind declarația recapitulativă .....  | 40 |
| 2.5.22. | La ce se referă formularea „modificare a informațiilor furnizate” de la articolul 262 alineatul (2) din DT? .....  | 43 |
| 2.5.23. | Ce trebuie înțeles prin „identitatea” achizitorului preconizat menționată la articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT?.....   | 45 |
| 2.5.24. | Au fost prevăzute măsuri tranzitorii pentru transporturile care încep înainte și sosesc după intrarea în vigoare a simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului? .....  | 45 |
| 2.5.25. | Poate un furnizor care nu este stabilit în UE să utilizeze simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului? Este aplicabilă „scutirea în temeiul regimului vamal 42” unui import de bunuri care fac ulterior obiectul regimului de stocuri la dispoziția clientului? .....   | 46 |
| 2.5.26. | În ce mod trebuie să se asigure furnizorul că cunoaște identitatea achizitorului preconizat? Este suficient un contract de vânzare? .....  | 46 |
| 2.5.27. | Ce semnificație are cuvântul „acord” utilizat la articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT? Este întotdeauna vorba despre un contract de vânzare? .....  | 46 |

|         |  |    |
|---------|--|----|
| 2.5.28. | Sunt îndeplinite condițiile aplicabile regimului de stocuri la dispoziția clientului dacă bunurile care urmează să fie livrate achizitorului preconizat trebuie să fie sortate mai întâi de o terță parte la antrepozit? ..... | 46 |
| 2.5.29. | Ce anume trebuie/nu trebuie considerat a fi un antrepozit în scopurile simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului? .....  | 47 |
| 2.5.30. | Este posibil ca registrul (registrele) să fie ținut(e) de o terță parte (cum ar fi managerul unui antrepozit) în numele furnizorului și/sau al achizitorului preconizat? .....   | 47 |
| 2.5.31. | În cazul unui transport care începe în luna 1 și se încheie în luna 2, care este perioada relevantă în contextul declarației recapitulative?.....  | 47 |
| 3.      | OPERAȚIUNILE ÎN LANȚ .....   | 48 |
| 3.1.    | Dispoziție relevantă .....   | 48 |
| 3.2.    | Context .....  | 48 |
| 3.3.    | La ce servește dispoziția? .....   | 48 |
| 3.4.    | Diferite scenarii – exemple.....   | 49 |
| 3.4.1.  | Exemplul 1 – un caz simplu de operațiune în lanț.....  | 49 |
| 3.4.2.  | Exemplul 2 – o situație mai complexă, care implică transporturi diferite .....   | 50 |
| 3.5.    | Atribuirea transportului către una dintre livrările din lanț – explicații pentru exemplele 1 și 2.....   | 50 |
| 3.5.1.  | Atribuirea transportului în exemplul 1 .....   | 51 |
| 3.5.2.  | Atribuirea transportului în exemplul 2 .....   | 51 |
| 3.6.    | Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....   | 54 |
| 3.6.1.  | Orientările convenite de comitetul TVA .....   | 54 |
| 3.6.2.  | Care este domeniul de aplicare al dispoziției? .....   | 55 |
| 3.6.3.  | Cine poate fi operator intermediar?.....   | 55 |
| 3.6.4.  | Cine nu poate fi operatorul intermediar?.....  | 55 |
| 3.6.5.  | Ce înseamnă „expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său”? .....   | 56 |
| 3.6.6.  | Un alt furnizor din lanț decât operatorul intermediar efectuează transportul bunurilor în numele operatorului intermediar .....  | 57 |
| 3.6.7.  | În transportul bunurilor sunt implicate mai multe persoane.....  | 57 |
| 3.6.8.  | Transportul fracționat și întreruperile lanțului .....   | 58 |
| 3.6.9.  | Dovada privind organizarea transportului .....   | 62 |
| 3.6.10. | Operatorul intermediar trebuie să comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului său.....   | 63 |
| 3.6.11. | Cum trebuie operatorul intermediar să își comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA .....   | 64 |
| 3.6.12. | Modalitatea prin care se poate dovedi comunicarea codului de înregistrare în scopuri de TVA .....  | 64 |
| 3.6.13. | Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar și furnizorul acestuia nu pot face dovada comunicării menționate? .....   | 65 |

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 3.6.14.   | Când trebuie operatorul intermediar să facă această comunicare?.....   | 65 |
| 3.6.15.   | Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar are mai multe coduri de înregistrare în scopuri de TVA? .....   | 66 |
| 3.6.16.   | Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar nu comunică furnizorului său niciun cod de înregistrare în scopuri de TVA? .....  | 67 |
| 3.6.17.   | Simplificarea operațiunilor triunghiulare .....  | 67 |
| 3.6.17.1. | Prezența a mai mult de trei operatori în lanț.....   | 69 |
| 3.6.17.2. | Livrarea bunurilor după operațiunea triunghiulară.....   | 70 |
| 3.6.18.   | Cazul în care ultima persoană din lanț este un client final .....  | 71 |
| 4.        | SCUTIREA LIVRĂRILOR INTRACOMUNITARE DE BUNURI.....   | 73 |
| 4.1.      | Dispoziție relevantă .....   | 73 |
| 4.2.      | La ce servește dispoziția? .....   | 73 |
| 4.3.      | Probleme detaliate care decurg din articolul 138 alineatele (1) și (1a) din DT.....  | 74 |
| 4.3.1.    | Orientările convenite de comitetul TVA .....   | 74 |
| 4.3.2.    | Ce se întâmplă dacă achizitorul nu comunică furnizorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis într-un alt stat membru decât cel din care se expediază sau se transportă bunurile? .....  | 76 |
| 4.3.3.    | Ce se întâmplă în cazul în care achizitorul a depus o cerere de eliberare a unui cod de înregistrare în scopuri de TVA la autoritățile fiscale, dar încă nu a obținut codul până la momentul la care furnizorul trebuie să emită factura? .....  | 76 |
| 4.3.4.    | Unele state membre fac o distincție între un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil doar pentru anumite operațiuni interne și un cod de înregistrare în scopuri de TVA care, în conformitate cu articolul 215 din DT, conține un prefix prin care poate fi identificat statul membru emitent. Se pot utiliza ambele coduri pentru a aplica scutirea prevăzută la articolul 138 din DT?..... | 76 |
| 4.3.5.    | Ce cod de înregistrare în scopuri de TVA trebuie utilizat pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT atunci când achizitorul face parte dintr-un grup TVA în sensul articolului 11 din DT? .....  | 77 |
| 4.3.6.    | Care este semnificația formulării „cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente” de la articolul 138 alineatul (1a) din DT. ....  | 77 |
| 5.        | DOVADA PRIVIND TRANSPORTUL.....  | 79 |
| 5.1.      | Dispoziție relevantă .....   | 79 |
| 5.2.      | La ce servește dispoziția? .....   | 79 |
| 5.3.      | Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție.....   | 80 |
| 5.3.1.    | Orientările convenite de comitetul TVA .....   | 80 |
| 5.3.2.    | Ce se întâmplă cu normele naționale existente în statele membre în ceea ce privește dovada privind transportul după  |    |



|        |   |    |
|--------|---|----|
|        | intrarea în vigoare a articolului 45a RA? Se vor aplica în continuare aceste norme naționale?.....  | 81 |
| 5.3.3. | Ce se întâmplă dacă nu sunt îndeplinite condițiile pentru prezumarea transportului de la articolul 45a RA? Înseamnă că scutirea prevăzută la articolul 138 din DT nu se va aplica în acest caz? .....   | 81 |
| 5.3.4. | Ce se întâmplă dacă o autoritate fiscală poate demonstra că unul dintre documentele enumerate la articolul 45a alineatul (3) din RA, depus ca element de probă, fie conține informații incorecte, fie este chiar falsificat? Poate vânzătorul să se bazeze în continuare pe prezumția privind expedierea sau transportul? ..... | 81 |
| 5.3.5. | Ce se întâmplă dacă furnizorul sau achizitorul efectuează transportul folosind propriile sale mijloace de transport? .....  | 81 |
| 5.3.6. | Ce anume trebuie considerat „declarație scrisă” de către achizitor în sensul articolului 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA? În ce format (hârtie și/sau electronic) va fi acceptată aceasta de către autoritățile fiscale – de exemplu, transmitere prin e-mail sau un document original semnat?.....             | 81 |
| 5.3.7. | În ce format (hârtie și/sau electronic) vor fi acceptate de către autoritățile fiscale documentele utilizate ca elemente de probă privind expedierea sau transportul, menționate la articolul 45a alineatul (3) din RA? .....   | 82 |
| 5.3.8. | Ce se întâmplă dacă achizitorul nu furnizează vânzătorului declarația scrisă menționată la articolul 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării? .....  | 82 |
| 6.     | DISPOZIȚII JURIDICE RELEVANTE .....   | 83 |
| 6.1.   | Directiva TVA (denumită mai sus „DT”) .....   | 83 |
| 6.2.   | Regulamentul de punere în aplicare privind TVA (denumit mai sus „RA”).....  | 86 |

## 1. ELEMENTE ESENȚIALE ALE MODIFICĂRILOR TVA ÎN UE, CE INTRĂ ÎN VIGOARE ÎN 2020

### 1.1. Context general

În concluziile sale din 8 noiembrie 2016<sup>1</sup>, Consiliul a invitat Comisia să prezinte propuneri privind anumite îmbunătățiri ale sistemului actual de TVA. Au fost menționate în acest sens patru domenii.

În primul rând, **codul de înregistrare în scopuri de TVA** al clientului, alocat de un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor, ar trebui să constituie o condiție materială suplimentară pentru aplicarea unei scutiri în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri.

În al doilea rând, Comisia a fost invitată să propună criterii uniforme și îmbunătățiri legislative corespunzătoare care să ducă la sporirea securității juridice și la aplicarea armonizată a normelor în materie de TVA atunci când se determină regimul TVA al **operațiunilor în lanț**, inclusiv al operațiunilor triunghiulare.

În al treilea rând, Comisia a fost invitată să analizeze și să propună modalitatea de a modifica normele în materie de TVA pentru a permite ca procesul de simplificare legată de **regimul de stocuri la dispoziția clientului** să fie aplicat într-o manieră mai uniformă în UE.

În al patrulea rând, Comisia a fost invitată să exploreze în continuare posibilitățile de creare a unui cadru comun de criterii recomandate pentru documentele justificative necesare în vederea solicitării unei **scutiri pentru livrări intracomunitare**.

La 4 octombrie 2017, Comisia a propus modificări ale Directivei privind TVA și ale Regulamentului de punere în aplicare privind TVA în ceea ce privește cele patru domenii menționate anterior. Modificările relevante au fost adoptate de Consiliu la 4 decembrie 2018<sup>2</sup>.

### 1.2. Acte juridice relevante

Printre actele juridice care au introdus modificările în materie de TVA abordate în aceste note explicative se numără următoarele:

- a) [Directiva \(UE\) 2018/1910 a Consiliului](#) din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre;
- b) [Regulamentul de punere în aplicare \(UE\) 2018/1912 al Consiliului](#) din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011;

---

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/ro/pdf>

<sup>2</sup> Modificările intră în vigoare la 1 ianuarie 2020.

- c) [Regulamentul \(UE\) 2018/1909 al Consiliului](#) din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 904/2010 în ceea ce privește schimbul de informații în scopul monitorizării aplicării corecte a regimului de stocuri la dispoziția clientului.

Toate dispozițiile juridice relevante sunt citate la sfârșitul notelor explicative, în formularea aplicabilă la 1 **ianuarie 2020**.

Ori de câte ori se face referire la un articol din Directiva TVA (Directiva 2006/112/CE astfel cum a fost modificată), trimiterea este însoțită de acronimul „**DT**”. Când este menționat Regulamentul de punere în aplicare privind TVA [Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 astfel cum a fost modificat], trimiterea la articole este însoțită de acronimul „**RA**”. În toate celelalte situații, se specifică actul juridic la care se face referire.

## 2. REGIMUL DE STOCURI LA DISPOZIȚIA CLIENTULUI

### 2.1. Dispoziții relevante

Articolele din Directiva TVA referitoare la simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului sunt următoarele:

- **Articolul 17a:** (dispoziția principală) conține regulile de simplificare;
- **Articolul 243 alineatul (3):** stabilește obligația de a păstra anumite registre în scopuri legate de stocurile la dispoziția clientului;
- **Articolul 262 alineatul (2):** stabilește obligația de a se menționa, în declarația recapitulativă, codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat pentru care au fost transportate bunurile în regimul de stocuri la dispoziția clientului și de a se comunica orice modificări care ar putea să apară cu privire la informațiile transmise.

**Articolul 54a** din RA prevede norme mai detaliate privind registrele păstrate în scopul regimului de stocuri la dispoziția clientului.

### 2.2. La ce servesc dispozițiile?

Formularea „regim de stocuri la dispoziția clientului” face trimitere la o situație în care o persoană impozabilă expediază sau transportă bunuri către un stoc dintr-un alt stat membru pentru un achizitor preconizat a cărui identitate și cod de înregistrare în scopuri de TVA sunt cunoscute la momentul transportului sau al expedierii și care are dreptul de a scoate bunurile din acest stoc oricând dorește, proprietatea asupra bunurilor fiind transferată la momentul respectiv.

În conformitate cu normele actuale în materie de TVA din UE, se consideră că o întreprindere (o persoană impozabilă) care transferă bunuri dintr-un stat membru într-un stoc situat într-un alt stat membru efectuează o livrare intracomunitară scutită în statul membru de origine a bunurilor. În același timp, această întreprindere trebuie să declare TVA aplicabil achiziției intracomunitare de bunuri în statul membru în care sosesc bunurile. În practică, aceasta înseamnă că o întreprindere care transferă bunuri într-un alt stat membru trebuie să respecte, de asemenea, obligațiile în materie de TVA din statul membru de sosire (înregistrare în scopuri de TVA, depunerea unei declarații privind TVA și contabilizarea în respectiva declarație a TVA datorate pentru achiziția intracomunitară).

În cazul în care bunurile sunt transferate dintr-un stat membru într-un stoc situat într-un alt stat membru în vederea livrării acestora către un client într-o etapă ulterioară, întreprinderea care transferă și livrează ulterior aceste bunuri, în afară de declararea unei achiziții intracomunitare de bunuri, trebuie să declare, de asemenea, în mod normal, TVA pentru livrarea (internă) în statul membru în care se află stocul (cu excepția cazului în care se aplică mecanismul de taxare inversă, în general în temeiul articolului 194 din DT).

Simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului adoptată de Consiliu elimină, pentru întreprinderile care transferă bunuri între două state membre în vederea livrării acestora într-o etapă ulterioară unui achizitor preconizat deja cunoscut, sarcina administrativă legată de obligația de a îndeplini cerințele în materie de TVA din statul membru în care se află stocul.

Simplificarea **nu** se aplică în situația în care o întreprindere transferă bunuri dintr-un stat membru în altul fără să cunoască încă achizitorul preconizat din statul membru de destinație.

Soluția adoptată stabilește următoarele:

- în momentul expedierii sau al transportului bunurilor către stocul situat într-un alt stat membru nu are loc nicio livrare intracomunitară și nicio achiziție intracomunitară;
- o livrare intracomunitară scutită în statul membru de origine și o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru în care se află stocul au loc numai într-o etapă ulterioară, atunci când achizitorul dobândește proprietatea asupra bunurilor.

Pentru a putea aplica această simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului, trebuie îndeplinite anumite condiții:

- atât furnizorul<sup>3</sup>, cât și achizitorul preconizat sunt persoane impozabile;
- furnizorul nu și-a stabilit activitatea și nici nu are un sediu comercial fix în statul membru în care sunt expediate sau transportate bunurile;
- furnizorul înregistrează expedierea/transportul bunurilor într-un registru;
- bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în altul pentru a fi livrate în acesta din urmă într-o etapă ulterioară, după sosirea lor, unui achizitor preconizat;
- furnizorul menționează codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat (doar codul respectiv, nu și valoarea bunurilor) în declarația recapitulativă depusă pentru perioada în care are loc transportul bunurilor;
- achizitorul preconizat este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru în care sunt transferate bunurile;
- identitatea achizitorului preconizat și codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia sunt cunoscute de către furnizor în momentul în care începe expedierea sau transportul;
- bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în altul, ceea ce înseamnă că simplificarea nu se aplică importurilor, exporturilor și livrărilor în interiorul aceluiași stat membru.

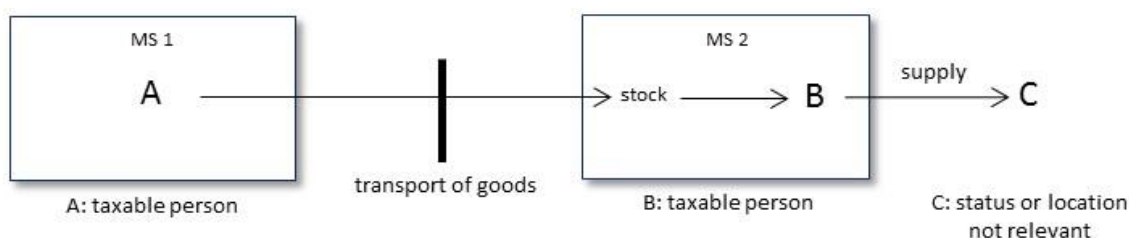
Trebuie menționat faptul că există, de asemenea, obligații a căror neîndeplinire nu implică faptul că simplificarea nu ar (mai) putea fi aplicată (deși se pot aplica sancțiuni la nivel național). Așa se întâmplă, de exemplu, în cazul obligației achizitorului preconizat de a consemna, în registrul pe care trebuie să îl țină, descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt destinate [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) litera (b) din RA].

<sup>3</sup> Cuvântul „furnizor” se referă aici la persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile, fie prin acțiune proprie, fie prin intermediul unui terț care acționează în numele său, în conformitate cu articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT. Același cuvânt este folosit, cu același sens, în alte părți din aceste note explicative, la punctele privind regimul de stocuri la dispoziția clientului.

### 2.3. Diferite scenarii – exemple

În toate exemplele următoare, se afirmă că întreprinderea A, care transferă bunuri din statul membru 1 în statul membru 2, este stabilită în statul membru 1. Trebuie subliniat că, deși aceasta va fi situația normală, nu este o condiție pentru aplicarea simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului. Reprezintă, în schimb, o condiție pentru aplicarea simplificării faptul că A nu și-a stabilit activitatea și nu are un sediu comercial fix în statul membru 2.

#### 2.3.1. Caz general în care se aplică simplificarea



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (și nu în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- În luna septembrie a aceluiași an, B dobândește proprietatea asupra (unei părți a) bunurilor.
- B poate folosi bunurile, de exemplu, în procesul său de producție sau le poate vinde mai departe către C (situația din imaginea de mai sus). Statutul lui C (persoană impozabilă sau persoană fizică) și locul de stabilire/rezidență nu sunt relevante în sine pentru aplicarea normelor privind regimul de stocuri la dispoziția clientului.

#### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului:

- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19). În septembrie, se consideră că A

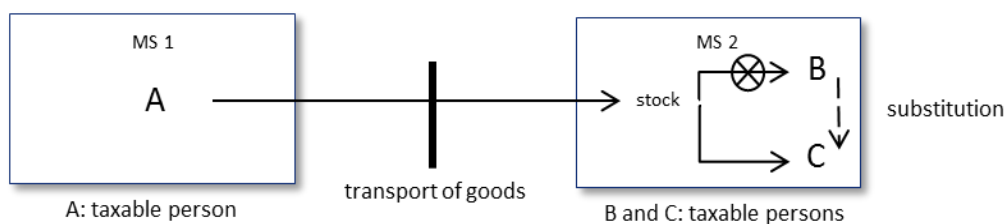
face o livrare intracomunitară scutită în statul membru 1, iar B face o achiziție intracomunitară în statul membru 2 [articolul 17a alineatul (3) din DT].

- Exigibilitatea TVA va avea loc cel târziu la 15 octombrie (articolele 67 și 69 din DT).
- A va trebui să declare livrarea intracomunitară în declarația sa privind TVA și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicând B ca fiind persoana care achiziționează bunurile, precum și suma impozabilă pentru respectiva livrare intracomunitară.
- B va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția intracomunitară în declarația sa privind TVA.
- A va trebui să introducă mențiunile necesare în registrul pe care îl păstrează, pentru a-l ține la zi [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (f) din RA].
- B va trebui să consemneze bunurile pe care le-a achiziționat în registrul pe care îl ține, la momentul în care dobândește proprietatea asupra bunurilor [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) litera (d) din RA].

### Alte observații

- Livrarea de către B către C a bunurilor scoase din stoc respectă normele aplicabile (livrare „internă” în statul membru 2, livrare intracomunitară, export) și nu intră în sfera de aplicare a măsurii de simplificare legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului.

### 2.3.2. Înlocuirea clientului



### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (și nu în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- În luna septembrie a aceluiași an, contractul privind stocurile la dispoziția clientului încheiat între A și B este modificat (sau chiar reziliat). Cu toate acestea, bunurile care nu au fost vândute deja lui B rămân în statul membru 2. În același timp, A încheie un contract în regim de stocuri la dispoziția clientului cu întreprinderea C, care este, de asemenea, (prin stabilire sau în alt mod) înregistrată în statul membru 2; acest contract privește bunurile aflate în stocul din statul

membru 2<sup>4</sup>. Bunurile pot fi transportate într-un alt loc de depozitare din statul membru 2 sau pot rămâne fizic în același loc de depozitare, caz în care s-ar modifica doar clauzele contractuale dintre A și B, respectiv dintre A și C.

#### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului:

- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit proprietatea înainte de modificarea sau de rezilierea contractului privind stocurile la dispoziția clientului, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În septembrie, când contractul privind stocurile la dispoziția clientului este modificat/reziliat, nu există nici livrare intracomunitară, nici achiziție intracomunitară în relația dintre A și B pentru acea parte a bunurilor asupra căreia B nu a dobândit proprietatea înainte de modificarea contractului.
- În ceea ce privește înlocuirea (substituirea) lui B cu C, nu se consideră că s-a efectuat nicio „livrare intracomunitară de bunuri în conformitate cu articolul 17 din DT” de către A în statul membru 1 și nicio „achiziție intracomunitară de bunuri în conformitate cu articolul 21 din DT” de către A în statul membru 2, cu condiția îndeplinirii a două condiții [articolul 17a alineatul (6) din DT]:
  - 1] Se aplică condițiile generale de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (6) litera (a) din DT]. Acest lucru implică, printre altele, că C, pe baza unui acord existent cu A, are dreptul să dobândească proprietatea asupra bunurilor. Deși acest lucru nu este prevăzut în Directiva TVA, „înlocuirea” implică faptul că B nu mai este, din punct de vedere contractual, în măsură să dobândească proprietatea asupra bunurilor și că au fost încheiate în acest sens contractele necesare cu A. În plus, C trebuie să fie o persoană impozabilă înregistrată în statul membru 2 și A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui C în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care are loc înlocuirea<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Acest contract ar putea viza, de exemplu, și bunurile aflate încă în statul membru 1. Totuși, aceste bunuri nu vor intra în domeniul de aplicare al normelor privind „înlocuirea”, ci în domeniul de aplicare al regimului general de stocuri la dispoziția clientului.

<sup>5</sup> Trebuie menționate atât codul TVA al destinatarului anterior (B în exemplu), cât și codul TVA al noului destinatar (C în exemplu).



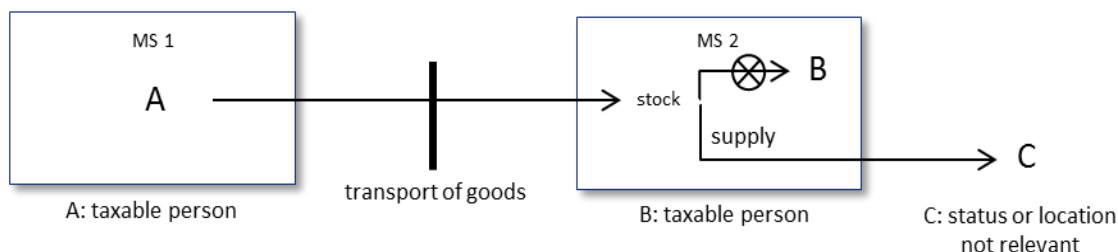
2] A înregistrează înlocuirea lui B cu C în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (6) litera (b) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (e) din RA].

- Înlocuirea va avea un impact asupra registrelor relevante, în conformitate cu articolul 54a alineatul (1) litera (e) și alineatul (2) literele (a), (b) și (c) din RA.

#### Alte observații

- Pentru situația descrisă, este necesar ca înlocuirea (B înlocuit cu C) să aibă loc înainte ca bunurile să fie scoase din stoc de către C (adică livrate lui C).
- De asemenea, este necesar ca, în momentul în care contractul privind stocurile la dispoziția clientului încheiat cu B încetează, A să fi identificat deja destinatarul preconizat C care îl înlocuiește pe B și să fi încheiat un contract cu acesta (în ceea ce privește momentul în care ar trebui încheiat contractul cu C, a se vedea punctul 2.5.12).
- Perioada de 12 luni menționată la articolul 17a alineatul (4) din DT (a se vedea, de asemenea, punctul 2.3.5) nu reîncepe de la zero în momentul înlocuirii. Această perioadă curge de la data sosirii inițiale a bunurilor în statul membru în care au fost expediate sau transportate. Acesta este singurul termen-limită aplicabil și nu a fost prelungit prin dispoziția privind înlocuirea [articolul 17a alineatul (6) din DT] sau prin vreo altă dispoziție. Mai mult, regula aplicabilă în cazul în care nu s-ar îndeplini condițiile pentru înlocuire [articolul 17a alineatul (7) din DT] face trimitere în mod explicit la „termenul menționat la alineatul (4)” (mai exact, la articolul 17a alineatul (4) din DT), care reiterează că aceasta este singura perioadă relevantă. Acest lucru este confirmat încă o dată de faptul că în registrul ținut de furnizor trebuie să fie consemnată o trimitere la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei care înlocuiește achizitorul inițial preconizat, însă în dispoziția relevantă [articolul 54a alineatul (1) litera (e) din RA] nu este prevăzută nicio trimitere la data înlocuirii ca atare.
- Dacă nu sunt îndeplinite condițiile pentru înlocuire, iar A (din exemplu) livrează oricum bunurile din stoc către C, atunci se produce situația descrisă la punctul 2.3.3 (livrarea către o altă persoană).

#### 2.3.3. Livrarea către o altă persoană



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (și nu în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul

membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.

- În septembrie, A livrează bunurile întreprinderii C (de exemplu, deoarece C este dispusă să plătească un preț mai mare) și, în consecință, pune capăt contractului privind stocurile la dispoziția clientului cu B. S-ar putea întâmpla, de exemplu, și ca A și B să păstreze contractul privind stocurile la dispoziția clientului pentru alte (tipuri de) bunuri decât cele livrate către C.
- Bunurile sunt transferate direct către C, care nu a fost indicat ca achizitor preconizat la momentul transferului inițial al bunurilor din statul membru 1 și care nu a înlocuit achizitorul preconizat inițial în conformitate cu articolul 17a alineatul (6) din DT.

#### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului:

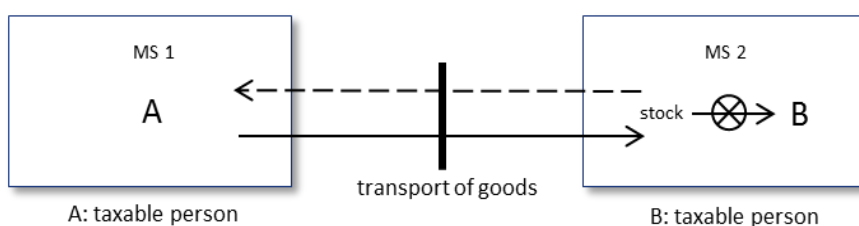
- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit proprietatea înainte de modificarea sau de rezilierea contractului privind stocurile la dispoziția clientului, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În septembrie, când bunurile în cauză sunt vândute lui C și, în consecință, contractul privind stocurile la dispoziția clientului dintre A și B este modificat/reziliat, nu există nici livrare intracomunitară, nici achiziție intracomunitară în relația dintre A și B pentru acea parte a bunurilor asupra căreia B nu a dobândit proprietatea. Dacă este necesar, B [sau antrepozitarul, în situațiile și cazurile menționate la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, a se vedea punctul 2.5.19] va trebui să adapteze registrul pe care îl ține în ceea ce privește bunurile livrate lui C [articolul 54a alineatul (2) literele (b) și (e) din RA].
- De asemenea, în septembrie, nu mai sunt îndeplinite condițiile pentru regimul de stocuri la dispoziția clientului în ceea ce privește bunurile menționate la punctul precedent. Întrucât A și C au încheiat un contract de vânzare de bunuri, iar nu un contract privind stocurile la dispoziția clientului, dispozițiile privind înlocuirea stabilite la punctul 2.3.2 nu se aplică în ceea ce privește bunurile livrate lui C. Prin urmare, se consideră că are loc un transfer de bunuri, în conformitate cu articolul 17 din DT, din statul membru 1 către statul membru 2 pentru bunurile livrate lui C. Deoarece nu mai sunt îndeplinite condițiile pentru aceste bunuri, se consideră că are loc un transfer imediat înainte de livrarea către C [articolul 17a alineatul (7) al doilea paragraf din DT].

- Conceptul de „imediat înainte”, deși nu este explicat în mod explicit în Directiva TVA, trebuie înțeles, în cadrul funcționării generale a sistemului, ca indicând ziua livrării efectuate de A către C.
- În ceea ce privește bunurile vândute lui C, se consideră că A efectuează o livrare intracomunitară scutită în statul membru 1 și o achiziție intracomunitară în statul membru 2 (după cum s-a menționat mai sus, alte bunuri ar putea să facă, în continuare, obiectul contractului dintre A și B privind stocurile la dispoziția clientului). Faptul generator are loc în septembrie, iar exigibilitatea va avea loc cel târziu la 15 octombrie. Pentru a-și declara achiziția intracomunitară în statul membru 2, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 2.
- A va trebui să declare livrarea intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 1 și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicându-se pe sine prin codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2, precum și suma impozabilă (articolul 76 din DT).
- De asemenea, A va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 2.
- A va trebui să introducă mențiunile necesare în registrul pe care îl păstrează, pentru a-l ține la zi [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (g) din RA].

#### Alte observații

- Livrarea de către A către C respectă normele specifice aplicabile (livrare „internă” în statul membru 2, livrare intracomunitară, export) și nu intră în sfera de aplicare a măsurii de simplificare a regimului de stocuri la dispoziția clientului.

#### 2.3.4. Returnarea bunurilor



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (și nu în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- În luna septembrie a aceluiași an, s-a convenit că A va prelua bunurile rămase care nu au fost vândute sau utilizate de B și le va transporta din statul membru 2 înapoi în statul membru 1.

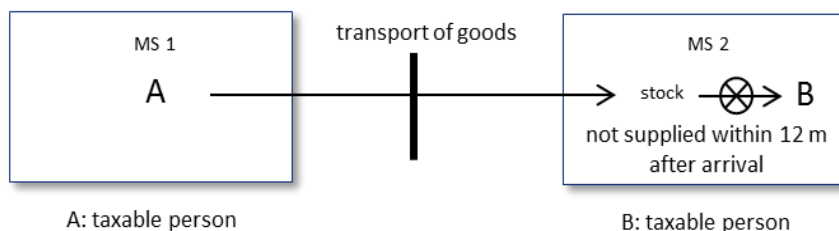
## Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului

- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit efectiv proprietatea, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B nu a dobândit proprietatea, nu există nici livrare intracomunitară și nici achiziție intracomunitară în relația dintre A și B.
- În ceea ce privește bunurile returnate, nu se consideră, de asemenea, că există livrare intracomunitară în conformitate cu articolul 17 din DT efectuată de către A în statul membru 1 și nici livrare intracomunitară în conformitate cu articolul 17 din DT efectuată de către A în statul membru 2 dacă A înregistrează returnarea bunurilor în registrul pe care îl ține, în conformitate cu articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și cu articolul 54a alineatul (1) litera (h) din RA [articolul 17a alineatul (5) litera (b) din DT].
- În continuare, A va trebui să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B în declarația sa recapitulativă și să introducă un „indicator” care semnaleză faptul că bunurile au fost returnate [articolul 262 alineatul (2) din DT, întrucât aceasta este o „modificare a informațiilor livrate”<sup>6</sup>]. Trebuie menționat faptul că, în cazul returnării bunurilor, această mențiune din declarația recapitulativă nu este considerată ca fiind o condiție materială pentru păstrarea simplificării (a se vedea și punctul 2.5.6).
- Achizitorul preconizat [sau antrepozitarul, în situația menționată la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA] va trebui să adapteze registrul pe care îl ține [articolul 54a alineatul (2) litera (e) din RA].

---

<sup>6</sup> A se vedea și punctul 2.5.22.

### 2.3.5. Depășirea perioadei de 12 luni



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (dar nu și în statul membru 2), transportă bunuri la data de 5 ianuarie anul N, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, către statul membru 2. Bunurile ajung în statul membru 2 la aceeași dată. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- Un an mai târziu (anul N+1), bunurile sau o parte din acestea nu au fost încă livrate către B, dar se află în continuare pe teritoriul statului membru 2<sup>7</sup>.

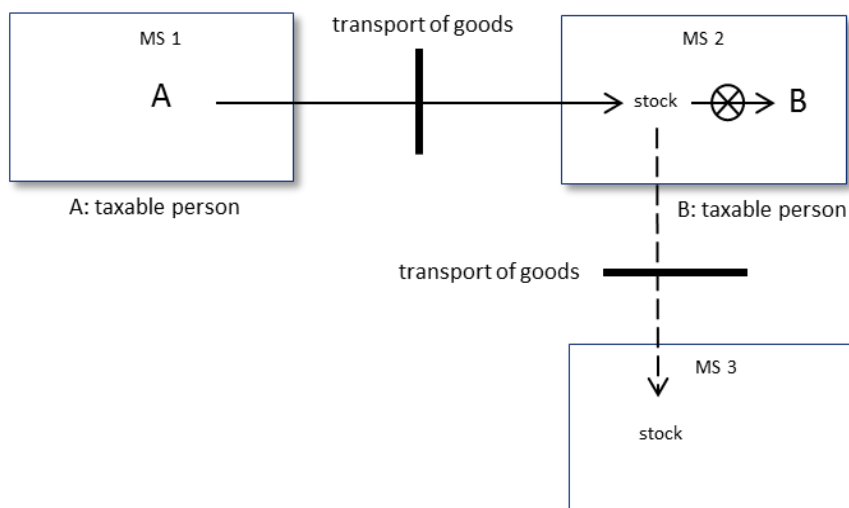
#### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului

- A trebuie să indice transportul bunurilor la 5 ianuarie anul N în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- Achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc la 5 ianuarie anul N în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit proprietatea înainte de sfârșitul perioadei de 12 luni, se aplică regulile de la punctul 2.3.1 de mai sus.
- Până la sfârșitul zilei de 6 ianuarie anul N+1 (pentru calcularea corectă a perioadei de 12 luni, a se vedea punctele 2.5.16 și 2.5.17), B nu a dobândit proprietatea bunurilor sau a unei părți din acestea. În ceea ce privește aceste bunuri rămase, nu există nici livrare intracomunitară și nici achiziție intracomunitară în relația dintre A și B.

<sup>7</sup> În ceea ce privește termenul de 12 luni, a se vedea punctele 2.5.16 și 2.5.17.

- Începând cu 7 ianuarie anul N+1, a doua zi după expirarea perioadei de 12 luni, nu mai sunt îndeplinite condițiile pentru regimul de stocuri la dispoziția clientului și se consideră că are loc, în conformitate cu articolul 17 din DT, un transfer al bunurilor rămase, efectuat de către A, din statul membru 1 către statul membru 2 [articolul 17a alineatul (4) din DT].
- Se consideră că A face o livrare intracomunitară scutită în conformitate cu articolul 17 din DT în statul membru 1 și o achiziție intracomunitară în conformitate cu articolul 21 din DT în statul membru 2. Faptul generator are loc la 7 ianuarie anul N+1, iar exigibilitatea va avea loc cel târziu la 15 februarie anul N+1 (articolele 67 și 69 din DT). Pentru a-și declara achiziția intracomunitară în statul membru 2, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 2.
- A va trebui să declare livrarea intracomunitară considerată ca atare în declarația sa privind TVA din statul membru 1 și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicându-se pe sine prin codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2, precum și suma impozabilă corespunzătoare livrării în cauză (articolul 76 din DT).
- A va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția sa intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 2.
- Atât registrele lui A, cât și ale achizitorului preconizat vor trebui să reflecte în mod clar situația bunurilor pentru care s-a depășit perioada de 12 luni [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (c) și alineatul (2) litera (c) din RA].

### 2.3.6. Bunurile trimise într-un alt stat membru



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (dar nu și în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.

- În luna septembrie a aceluiași an, A retrage din stoc (o parte din) bunurile care nu au fost livrate către B, dar nu le transportă înapoi în statul membru 1. În schimb, bunurile sunt transportate în statul membru 3, unde sunt depozitate în numele lui A (situația din grafic).
- Această situație este diferită de situația în care bunurile rămase sunt transportate în contextul unei vânzări către C, o întreprindere stabilită în statul membru 3 (situația prezentată la punctul 2.3.3 de mai sus).

### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului

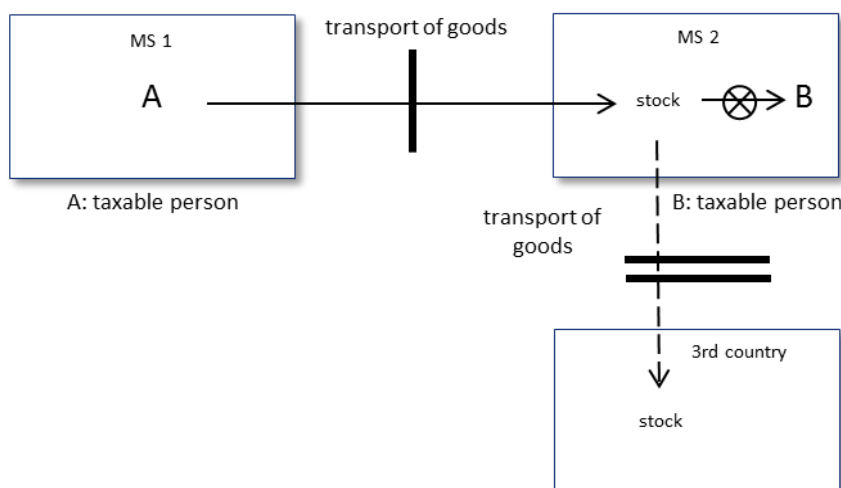
- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit efectiv proprietatea, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În septembrie, când bunurile rămase sunt transportate în statul membru 3, nu mai sunt îndeplinite condițiile pentru regimul de stocuri la dispoziția clientului, referitoare la transportul din statul membru 1 către statul membru 2. Prin urmare, va avea loc un transfer de bunuri, în conformitate cu articolul 17 din DT, din statul membru 1 către statul membru 2. Condițiile încetează să fie îndeplinite și, prin urmare, se consideră că transferul are loc imediat înainte de începerea expedierii sau a transportului către statul membru 3 [articolul 17a alineatul (7) al treilea paragraf din DT].
- Conceptul de „imediat înainte”, deși nu este explicat în mod explicit în Directiva TVA, trebuie înțeles, în cadrul funcționării generale a sistemului, ca indicând ziua începerii expedierii sau a transportului către statul membru 3.
- Se consideră că A face o livrare intracomunitară scutită în statul membru 1 (articolul 17 din DT) și o achiziție intracomunitară în statul membru 2 (articolul 21 din DT) a bunurilor rămase. Faptul generator are loc în septembrie, iar exigibilitatea va avea loc cel târziu la 15 octombrie (articolele 67 și 69 din DT). Pentru a-și declara achiziția intracomunitară în statul membru 2, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 2.
- A va trebui să declare livrarea în declarația sa privind TVA în statul membru 1 și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicându-se pe sine prin codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2, precum și suma impozabilă corespunzătoare livrării în cauză (articolul 76 din DT).
- A va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția sa intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 2.

- A va trebui să introducă, de asemenea, mențiunile necesare în registrul pe care îl păstrează, pentru a-l ține la zi [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (g) din RA]. B [sau antrepozitarul, în situația menționată la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA – a se vedea punctul 2.5.19] va trebui, de asemenea, să își actualizeze registrul [articolul 54a alineatul (2) litera (e) din RA].

### Alte observații

- A face un alt transfer, din statul membru 2 către statul membru 3, în legătură cu transportul bunurilor în statul membru 3 în septembrie. Prin urmare, se consideră că A face o livrare intracomunitară scutită în statul membru 2, în conformitate cu articolul 17 din DT, și o achiziție intracomunitară în statul membru 3, în conformitate cu articolul 21 din DT. Pentru acest din urmă fapt generator, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 3. Declarațiile privind TVA și declarațiile recapitulative urmează regulile normale și, ca atare, nu intră în domeniul de aplicare al regulilor de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului.
- S-ar putea întâmpla ca acest al doilea transport al bunurilor din statul membru 2 către statul membru 3 să se încadreze în domeniul de aplicare al regulilor privind regimul de stocuri la dispoziția clientului, cu condiția îndeplinirii tuturor condițiilor necesare. Aceasta ar impune totuși ca A să nu fie stabilit în statul membru 3; ar trebui să existe un acord prealabil cu un achizitor preconizat, care ar trebui să fie înregistrat în statul membru 3; A ar trebui să consemneze transportul în registrul pe care îl ține și ar trebui să menționeze, de asemenea, noul achizitor preconizat în declarația recapitulativă pe care o depune în statul membru 2. Orice astfel de situație nouă trebuie să facă obiectul unei evaluări complet separate.
- În cazul în care bunurile sunt vândute direct către C (în afara regimului de stocuri la dispoziția clientului) în statul membru 3, livrarea intracomunitară în statul membru 2 și achiziția intracomunitară în statul membru 3 urmează regulile normale și, nici în acest caz, nu se încadrează în domeniul de aplicare al regulilor de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului (a se vedea și punctul 2.3.3).

### 2.3.7. Bunuri exportate





### Situație:

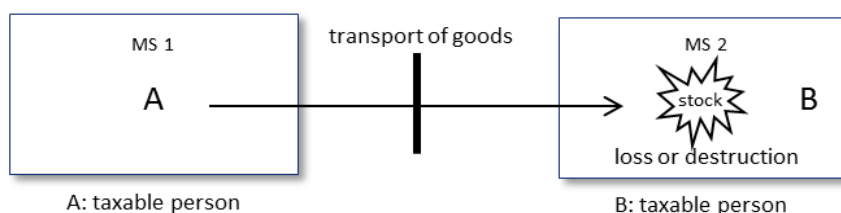
- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (dar nu și în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- În luna septembrie a aceluiași an, A exportă în afara Uniunii Europene, în vederea unor activități ulterioare, bunurile care nu au fost livrate către B.

### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului

- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).
- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit efectiv proprietatea, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În septembrie, când bunurile rămase sunt transportate în afara Uniunii Europene, condițiile pentru regimul de stocuri la dispoziția clientului încetează să fie îndeplinite. Prin urmare, va avea loc un transfer al bunurilor rămase, în conformitate cu articolul 17 din DT, din statul membru 1 în statul membru 2. Întrucât condițiile încetează să fie îndeplinite la export, transferul este considerat ca având loc imediat înainte de expedierea sau de transportul către o țară terță [articolul 17a alineatul (7) al treilea paragraf din DT].
- Conceptul de „imediat înainte”, deși nu este explicat în mod explicit în Directiva TVA, trebuie înțeles, în cadrul funcționării generale a sistemului, ca indicând ziua începerii expedierii sau a transportului.
- Se consideră că A face o livrare intracomunitară scutită în conformitate cu articolul 17 din DT în statul membru 1 și o achiziție intracomunitară în conformitate cu articolul 21 din DT în statul membru 2. Faptul generator are loc în septembrie, iar exigibilitatea va avea loc cel târziu la 15 octombrie (articolele 67 și 69 din DT). Pentru a-și declara achiziția intracomunitară în statul membru 2, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 2.
- A va trebui să declare livrarea intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 1 și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicându-se pe sine prin codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2, precum și suma impozabilă corespunzătoare livrării în cauză (articolul 76 din DT).

- A va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția sa intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 2.
- A va trebui să introducă mențiunile necesare în registrul pe care îl păstrează, pentru a-1 ține la zi [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (g) din RA]. B [sau antrepozitarul, în situația menționată la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA – a se vedea punctul 2.5.19] va trebui, de asemenea, să își actualizeze registrul [articolul 54a alineatul (2) litera (e) din RA].

### 2.3.8. Distrugerea sau pierderea bunurilor



#### Situație:

- Întreprinderea A, stabilită în statul membru 1 (dar nu și în statul membru 2), transportă bunuri în ianuarie, în cadrul unui regim de stocuri la dispoziția clientului, în statul membru 2. Aceste bunuri sunt destinate întreprinderii B, care este înregistrată (prin stabilire sau în alt mod) în statul membru 2.
- În luna septembrie a aceluiași an și înainte ca B să dobândească proprietatea asupra tuturor bunurilor primite, partea rămasă din bunuri este distrusă într-un incendiu.

#### Regimul TVA al stocului la dispoziția clientului:

- În ianuarie, A trebuie să consemneze transportul bunurilor în registrul pe care îl ține [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA].
- În declarația sa recapitulativă, A trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B, întrucât aceasta este persoana pentru care au fost trimise bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului [articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și articolul 262 alineatul (2) din DT].
- În ianuarie, achizitorul preconizat trebuie să consemneze sosirea bunurilor în stoc în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA]. În cazul în care achizitorul preconizat nu este antrepozitarul, în conformitate cu articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA, nu este necesar să se consemneze data sosirii bunurilor în registrul achizitorului preconizat. Consemnarea respectivei date ar urma să fie găsită de către autoritățile fiscale în registrul păstrat de antrepozitarul terț (pentru scopuri fiscale sau comerciale, a se vedea punctul 2.5.19).

- În ceea ce privește bunurile asupra cărora B a dobândit efectiv proprietatea, se aplică regulile prevăzute la punctul 2.3.1 de mai sus.
- În septembrie, când bunurile rămase sunt distruse, condițiile privind regimul de stocuri la dispoziția clientului încetează să fie îndeplinite pentru aceste bunuri. Prin urmare, se consideră că are loc un transfer de bunuri, în conformitate cu articolul 17 din DT, din statul membru 1 în statul membru 2. Întrucât condițiile pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului încetează să fie îndeplinite, transferul se consideră ca având loc la data distrugerii efective a bunurilor sau, dacă data respectivă nu poate fi determinată, la data la care s-a constatat distrugerea bunurilor [articolul 17a alineatul (7) al patrulea paragraf din DT].
- Se consideră că A face o livrare intracomunitară scutită în statul membru 1, în conformitate cu articolul 17 din DT, și o achiziție intracomunitară în statul membru 2, în conformitate cu articolul 21 din DT, a bunurilor distruse.
- Faptul generator are loc în septembrie, iar exigibilitatea va avea loc cel târziu la 15 octombrie (articolele 67 și 69 din DT). Pentru a-și declara achiziția intracomunitară în statul membru 2, A va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru 2.
- A va trebui să declare livrarea intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 1 și să includă operațiunea în declarația sa recapitulativă, indicându-se pe sine prin codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2. Suma impozabilă este prețul de achiziție sau, în lipsa unui astfel de preț, prețul de cost al bunurilor (articolul 76 din DT).
- A va trebui să declare TVA datorată pentru achiziția sa intracomunitară în declarația sa privind TVA în statul membru 2. Se va aplica articolul 185 alineatul (2) din DT, iar distrugerea bunurilor, cu condiția să fie „[demonstrată] sau [confirmată] în mod corespunzător”, nu va conduce la nicio excludere sau limitare a dreptului de a deduce TVA pentru achiziția intracomunitară în cauză.
- A va trebui să introducă mențiunile necesare în registrul pe care îl păstrează, pentru a-l ține la zi [articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) litera (g) din RA]. B [sau antrepozitarul, în situația menționată la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA – a se vedea punctul 2.5.19] va trebui, de asemenea, să își actualizeze registrul [articolul 54a alineatul (2) litera (f) din RA].

#### 2.4. Simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului și normele naționale în materie de TVA

Măsura de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului prevăzută la articolul 17a din DT intră în vigoare la 1 ianuarie 2020 și se aplică în toate statele membre. Aceasta înseamnă că orice alte mecanisme naționale posibile privind regimul de stocuri la dispoziția clientului care se abat de la dispozițiile articolelor 17 și 17a din DT nu sunt conforme cu legislația UE. Statele membre nu pot să aplice astfel de norme naționale neconforme în ceea ce privește situațiile transfrontaliere de stocuri la dispoziția clientului, chiar dacă respectivele norme naționale oferă mai multă libertate sau flexibilitate întreprinderilor decât cele prevăzute la articolele 17 și 17a din DT.

## 2.5. Probleme detaliate care decurg din aceste dispoziții

### 2.5.1. Orientările convenite de comitetul TVA

#### **Orientări rezultate din cea de-a 113-a ședință a comitetului TVA din 3 iunie 2019**

3. NOUA LEGISLAȚIE – ASPECTE LEGATE DE PUNEREA ÎN APLICARE A DISPOZIȚIILOR PRIVIND TVA DIN UE ADOPTATE RECENT
- 3.1 Origine: Comisia
- Referințe: Articolul 17a, articolul 36a, articolul 138 alineatele (1) și (1a), articolul 243 alineatul (3) și articolul 262 alineatul (2) din Directiva TVA  
Articolele 45a și 54a din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA
- Subiect: Punerea în aplicare a pachetului de soluții rapide: Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului și Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului  
([Documentul taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documentul de lucru nr. 968](#))

#### **Documentul B – taxud.c.1(2019)7898019 Documentul de lucru nr. 973**

*Stocul la dispoziția clientului: Modalitatea de gestionare a pierderilor mici (punctul 3.1.1)<sup>8</sup>*

Comitetul TVA este aproape în unanimitate de acord că pierderile mici de bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului (articolul 17a din Directiva TVA) care rezultă din natura efectivă a bunurilor, din circumstanțe neprevăzute sau dintr-o autorizație sau instrucțiune a autorităților competente nu generează un transfer al acestor bunuri în sensul articolului 17 din Directiva TVA.

În plus, comitetul TVA este de acord, cu o largă majoritate, că, în sensul unor astfel de regimuri de stocuri la dispoziția clientului, se consideră ca fiind „pierderi mici” acele pierderi situate sub 5 % din valoarea sau cantitatea stocului total, astfel cum se prezintă acesta, după sosirea la locul de depozitare, la data la care bunurile sunt efectiv eliminate sau distruse sau, dacă nu se poate determina această dată, în data la care se constată că bunurile au fost distruse sau lipsesc.

#### **Documentul C – taxud.c.1(2019)7898957 Documentul de lucru nr. 974**

*Stocul la dispoziția clientului: un antrepozit de stocuri la dispoziția clientului trebuie să fie considerat un sediu comercial fix al furnizorului (punctul 3.1.2.)<sup>9</sup>?*

1. Comitetul TVA confirmă în unanimitate că simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului prevăzută la articolul 17a din Directiva TVA se aplică indiferent dacă persoana impozabilă care transferă bunurile (denumită în continuare „furnizorul”) este înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care au fost transportate bunurile în cadrul acestui regim.

<sup>8</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.

<sup>9</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.

2. Cu toate acestea, în cazul în care furnizorul și-a stabilit activitatea sau are un sediu comercial fix în statul membru de sosire a bunurilor, comitetul TVA confirmă în unanimitate că simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului prevăzută la articolul 17a din Directiva TVA nu se aplică.

Comitetul TVA este în unanimitate de acord că această regulă se aplică indiferent dacă sediul comercial fix al furnizorului participă efectiv sau nu (în sensul articolului 192a din Directiva TVA) la livrarea de bunuri efectuată de furnizor.

3. Comitetul TVA este în unanimitate de acord că, dacă antrepozitul către care sunt transportate bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului este deținut și administrat de o persoană sau de persoane diferite de furnizor, acest antrepozit nu va fi considerat ca fiind un sediu comercial fix al furnizorului.

4. Comitetul TVA este de acord, cu o largă majoritate, că, dacă antrepozitul către care sunt transportate bunurile dintr-un alt stat membru, cu scopul ca bunurile respective să fie livrate ulterior unui client identificat, este deținut (sau închiriat) și administrat direct de furnizor, prin mijloace proprii prezente în statul membru în care se află antrepozitul, acest antrepozit este considerat ca fiind un sediu comercial fix al furnizorului.

Cu toate acestea, dacă un astfel de antrepozit nu este administrat de furnizor prin mijloace proprii sau dacă aceste mijloace nu sunt prezente efectiv în statul membru în care se află antrepozitul, comitetul TVA este de acord, cu majoritate largă, că, deși antrepozitul este deținut (sau închiriat) de furnizor, acest antrepozit nu poate fi considerat ca fiind un sediu comercial fix al furnizorului.

*2.5.2. Este simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului un sistem obligatoriu? Poate alege o întreprindere să nu o aplice?*

Simplificarea este aplicabilă cu condiția îndeplinirii tuturor condițiilor de la articolul 17a alineatul (2) din DT. Dacă, indiferent din ce motiv, una dintre condiții nu este îndeplinită, are loc un „transfer” în sensul articolului 17 din DT, care va avea ca rezultat o livrare intracomunitară în statul membru de plecare și o achiziție intracomunitară (în conformitate cu articolul 21 din DT) în statul membru de sosire.

Prin urmare, sistemul nu este obligatoriu în sine, întrucât o întreprindere poate alege să aplice sau nu simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului prin îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor necesare prevăzute pentru aceste regimuri la articolul 17a din DT. În cazul în care aceste condiții nu sunt îndeplinite, transferul bunurilor către alt stat membru se încadrează în domeniul de aplicare al articolelor 17 și 21 din DT, iar livrarea ulterioară către achizitorul preconizat va fi considerată o livrare internă în statul membru în care au sosit bunurile. Desigur, aceasta înseamnă că furnizorul va trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru respectiv. Acest cod de înregistrare în scopuri de TVA va trebui utilizat de către furnizorul/persoana impozabilă care deplasează bunurile dintr-un stat membru către alt stat membru pentru a declara achiziția intracomunitară (considerată ca atare) în legătură cu „transferul” bunurilor sale proprii și cu livrarea ulterioară a bunurilor. Desigur, principalul scop al simplificării a fost tocmai acela de a evita obligația furnizorului de a se înregistra în statul membru către care au fost transportate bunurile.

### 2.5.3. Care este relația dintre articolele 17 și 17a din DT?

Articolul 17 alineatul (1) din DT definește conceptul de „transfer către alt stat membru” și îl asimilează unei livrări de bunuri (care va fi urmată de o achiziție intracomunitară de bunuri considerată ca atare în temeiul articolului 21 din DT).

Articolul 17 alineatul (2) din DT enumeră o serie de excepții în temeiul cărora transportul de bunuri dintr-un stat membru către alt stat membru nu trebuie „[considerat] transfer către alt stat membru”. În acest caz, transportul bunurilor nu este considerat ca fiind o livrare de bunuri (este denumit, în general, „non-transfer”).

Articolul 17a din DT stabilește noțiunea „regim de stocuri la dispoziția clientului” în sensul acestei dispoziții. Trebuie să fie îndeplinite o serie de condiții pentru a exista un „regim de stocuri la dispoziția clientului” în sensul articolului 17a din DT. Atunci când condițiile respective sunt îndeplinite, „regimul de stocuri la dispoziția clientului” nu este tratat ca o livrare de bunuri.

S-ar putea pune întrebarea dacă, în cazul în care încetează să fie îndeplinite condițiile pentru existența regimului de stocuri la dispoziția clientului, s-ar putea trece de la articolul 17a din DT la articolul 17 alineatul (2) din DT și să se invoce o situație de „non-transfer”. Cu alte cuvinte, dacă s-ar putea avea în vedere ca o persoană impozabilă, după ce, într-o primă fază, a început să aplice regimul de stocuri la dispoziția clientului, să schimbe acest regim și să susțină că, în cazul în care condițiile necesare pentru această simplificare încetează să se aplice, ar fi aplicabilă una dintre situațiile particulare enumerate la articolul 17 alineatul (2) din DT.

În opinia serviciilor Comisiei, acest lucru nu ar fi posibil, având în vedere formularea articolului 17a alineatul (7) din DT, care prevede că, în cazul în care condițiile necesare pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului nu mai sunt îndeplinite, „în conformitate cu articolul 17 se consideră a avea loc un transfer de bunuri”. Singurele situații de transfer sunt, de fapt, cele reglementate de articolul 17 alineatul (1) din DT, în timp ce articolul 17 alineatul (2) din DT, potrivit formulării sale literale, tratează situațiile care „nu sunt considerate transfer către alt stat membru”.

### 2.5.4. Întreprinderea care efectuează transferul de bunuri, atunci când nu se aplică simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului, este întotdeauna obligată/autorizată să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru de sosire a bunurilor în legătură cu achizițiile intracomunitare efectuate în acest stat? Care este situația în cazul în care respectivele achiziții intracomunitare sunt scutite?

Deși este pusă în discuție în cadrul simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului, problema abordată la prezentul punct este mai amplă și, de fapt, se referă la obligația unei întreprinderi de a se înregistra în scopuri de TVA în statul membru în care se efectuează o achiziție intracomunitară scutită în conformitate cu articolul 140 litera (c) din DT. Din acest motiv, orientarea relevantă pentru această problemă se găsește la punctul 4.3.1 din aceste note explicative, la titlul „Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: coroborare cu taxa inversă opțională prevăzută la articolul 194 (punctul 3.3.3)”.

Pentru o înțelegere clară a problemei, sunt necesare în primul rând următoarele explicații:

- 1) În conformitate cu articolul 194 din DT, statele membre pot stabili că, în cazul în care un furnizor nu este stabilit pe teritoriul lor, achizitorul este obligat la

plata TVA (mecanism denumit în general „taxare inversă”). În acest caz, achizitorul declară TVA (în loc ca aceasta să fie percepută de furnizor) și o deduce în aceeași declarație privind TVA.

- 2) Potrivit articolului 140 litera (c) din DT, achizițiile intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA atunci când, conform criteriilor de la articolele 170 și 171 din DT, persoana care achiziționează bunurile ar avea dreptul, în toate circumstanțele, la rambursarea integrală a TVA datorată pentru achiziția intracomunitară. Unul dintre criteriile de la articolele menționate mai sus este ca persoana în cauză să nu facă alte livrări, în statul membru în care a avut loc achiziția intracomunitară, decât cele pentru care achizitorul este obligat la plata taxei inverse.

Atunci când are loc un „transfer” de bunuri din statul membru 1 către statul membru 2, urmat de o livrare ulterioară a acestor bunuri în statul membru 2, și nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 17a din DT necesare pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului, coroborarea articolelor 17, 21 și 194 (dacă statul membru 2 a utilizat opțiunea de la dispoziția respectivă) poate conduce la (i) o livrare de bunuri în conformitate cu articolul 17 din DT în statul membru 1 efectuată de persoana impozabilă care deplasează bunurile dintr-un stat membru către alt stat membru; (ii) o achiziție intracomunitară considerată ca atare în conformitate cu articolul 21 din DT efectuată în statul membru 2 de către persoana impozabilă care deplasează bunurile dintr-un stat membru către alt stat membru; (iii) o livrare ulterioară „internă” în regim de taxare inversă pentru care persoana obligată la plata TVA va fi achizitorul. Prin urmare, achiziția intracomunitară considerată ca atare și menționată la punctul (ii) va fi scutită în conformitate cu articolul 140 litera (c) din DT (cu condiția ca persoana care face achiziția intracomunitară să fi avut dreptul la o rambursare integrală a TVA pe care ar fi datorat-o pentru respectiva achiziție intracomunitară dacă ar fi fost impozitată).

S-a pus întrebarea dacă, în situația descrisă la paragraful anterior, întreprinderea care face transferul de bunuri poate sau ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în legătură cu achizițiile intracomunitare scutite care se efectuează în statul membru de sosire a bunurilor.

Răspunsul la această întrebare este că, chiar dacă achiziția intracomunitară este scutită, întreprinderea va trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care a avut loc achiziția intracomunitară [în temeiul articolului 214 alineatul (1) litera (b) din DT]. Nu există nicio posibilitate ca întreprinderile să fie scutite de această obligație (în conformitate cu articolul 272 din DT), iar statele membre nu pot refuza înregistrarea.

În plus, această înregistrare ar putea fi necesară în sensul articolului 138 alineatul (1) din DT (în formularea în vigoare de la 1 ianuarie 2020), potrivit căruia scutirea de TVA a livrării intracomunitare de bunuri considerate ca atare, efectuată în statul membru de plecare a bunurilor de către persoana impozabilă care deplasează bunurile dintr-un stat membru către alt stat membru, este condiționată de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei în cauză în acest din urmă stat membru.

2.5.5. În ce situații este obligată întreprinderea care trimite bunuri dintr-un stat membru în altul, în cadrul simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului, să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru de sosire a bunurilor?

În cadrul simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului, furnizorul (persoana impozabilă care deplasează bunurile dintr-un stat membru către alt stat membru) evită înregistrarea în scopuri de TVA (precum și depunerea unei declarații privind TVA și declararea TVA datorate) în statul membru către care transportă bunurile în vederea livrării acestora, într-o etapă ulterioară, către achizitorul preconizat.

Cu toate acestea, atunci când nu mai sunt îndeplinite condițiile necesare pentru existența regimului de stocuri la dispoziția clientului, furnizorul este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA fără întârziere.

Există situații în care este previzibil pentru furnizor că va fi obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru către care a transportat bunurile în regim de stocuri la dispoziția clientului: de exemplu, în cazul în care termenul de 12 luni va fi depășit în curând. De asemenea, atunci când furnizorul decide să facă o livrare către o terță persoană sau să trimită bunurile către alt stat membru.

Prin urmare, ținând seama de durata posibilă a procedurilor naționale legate de înregistrarea în scopuri de TVA, este recomandabil ca furnizorul să solicite un cod de înregistrare în scopuri de TVA imediat ce realizează că simplificarea nu se va mai aplica în cazul său.

Desigur, există situații în care furnizorul nu poate să știe în avans că va fi obligat să se înregistreze în scopuri de TVA: de exemplu, în cazurile de distrugere sau furt al bunurilor. Este important de subliniat faptul că furnizorul care acționează cu bună-credință nu trebuie să fie penalizat în astfel de situații și că trebuie respectată neutralitatea fiscală.

2.5.6. Diferența dintre „condițiile necesare pentru aplicarea simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului” și „obligățiile suplimentare în legătură cu simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului”

Trebuie făcută o distincție între, pe de o parte, condițiile care trebuie îndeplinite în mod necesar pentru a se considera că există un regim de stocuri la dispoziția clientului (condițiile materiale) și, pe de altă parte, obligațiile suplimentare legate de acest regim. Primele sunt condițiile prevăzute la articolul 17a alineatul (2) din DT; în cazul în care oricare dintre acestea nu este îndeplinită, consecința este faptul că simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului prevăzută la articolul 17a din DT nu se aplică. Cele din urmă sunt orice alte obligații stabilite în legislație în ceea ce privește simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului; faptul că oricare dintre acestea nu este îndeplinită nu împiedică aplicarea acestei simplificări, deși în acest caz se pot aplica sancțiuni la nivel național.

Exemplu: în temeiul articolului 17a alineatul (2) litera (d) din DT, furnizorul trebuie să consemneze transportul bunurilor în regim de stocuri la dispoziția clientului în registrul său [a se vedea articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și articolul 54a alineatul (1) din RA] și să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat în declarația sa recapitulativă [articolul 262 alineatul (2) din DT]. Acestea sunt câteva dintre condițiile [enumerare la articolul 17a alineatul (2) din DT] care trebuie îndeplinite pentru a se putea aplica simplificarea.



Continuând exemplul, achizitorul preconizat trebuie să consemneze, de asemenea, „descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt destinate” în registrul pe care îl ține [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) litera (b) din RA]. Aceasta nu este totuși o condiție necesară pentru aplicarea simplificării în conformitate cu articolul 17a alineatul (2) din DT; este doar o obligație care reiese din articolul 243 alineatul (3) din DT. Neîndeplinirea acestei obligații nu împiedică aplicarea regimului de stocuri la dispoziția clientului. Desigur, în acest caz se pot aplica sancțiuni la nivel național.

În sfârșit, în cazurile de returnare și înlocuire, condițiile menționate la articolul 17a alineatul (5) din DT, în primul caz, și la articolul 17a alineatul (6) din DT, în al doilea caz, trebuie considerate ca fiind condițiile materiale necesare pentru aplicarea în continuare a simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului. Cu alte cuvinte, în cazurile de returnare și de înlocuire se consideră că a avut loc un transfer în sensul articolului 17 din DT cu excepția cazului în care sunt îndeplinite condițiile menționate anterior.

2.5.7. Se poate aplica simplificarea în cazul în care furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA (dar nu este stabilit) în statul membru către care sunt trimise bunurile?

Legislația stabilește că furnizorul nu ar trebui să-și fi stabilit activitatea sau să aibă un sediu comercial fix în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile [articolul 17a alineatul (2) litera (b) din DT]. Aceasta înseamnă că înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului în statul membru în care se află stocul nu este suficientă, în sine, pentru a exclude aplicarea simplificării; aspectul decisiv este dacă furnizorul și-a stabilit activitatea sau are un sediu comercial fix în statul membru respectiv.

2.5.8. Se poate aplica simplificarea în cazul în care achizitorul preconizat este înregistrat în scopuri de TVA (dar nu este stabilit) în statul membru către care sunt trimise bunurile?

Se prevede, în plus, că persoana căreia i se vor livra bunurile trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care se află stocul [articolul 17a alineatul (2) litera (c) din DT]. Prin urmare, nu este necesar ca achizitorul preconizat să fie stabilit în statul membru de depozitare; înregistrarea în scopuri de TVA este suficientă.

2.5.9. Se poate aplica simplificarea în cazul în care transportul este efectuat de achizitorul preconizat în numele furnizorului?

Articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT menționează că bunurile trebuie să fie expediate sau transportate de furnizor sau „de o parte terță în numele său”. Nu se prevede însă cine ar trebui să fie această „parte terță”.

Textul legislativ nu exclude posibilitatea ca partea terță în cauză să fie achizitorul preconizat, dar este important de subliniat că, în acest caz, achizitorul preconizat ar trebui să transporte bunurile „în numele” furnizorului, ceea ce înseamnă că furnizorul rămâne proprietar al bunurilor în timpul transportului și la momentul în care bunurile sunt depozitate în antrepozit. În caz contrar, nu ar fi vorba despre un regim de stocuri la dispoziția clientului, ci direct de o livrare intracomunitară urmată de o achiziție intracomunitară. Desigur, îi revine furnizorului să demonstreze administrației fiscale că sunt îndeplinite condițiile necesare pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului.

2.5.10. Ce fel de operațiuni trebuie să fie considerate „livrări” către achizitorul preconizat?

Potrivit articolului 17a alineatul (2) litera (a) din DT, bunurile sunt expediate sau transportate „în vederea livrării bunurilor respective în acel stat membru”, într-o etapă ulterioară, către achizitorul preconizat. Termenul „livrare” trebuie înțeles în acest context în sensul articolului 14 din DT mai degrabă decât în temeiul dreptului civil național. Aceasta include transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, în conformitate cu articolul 14 alineatul (1) din DT, dar și celelalte cazuri enumerate la articolul 14 alineatul (2) din DT. În practică, aplicarea unora dintre situațiile incluse la articolul 14 din DT (de exemplu, transferul printr-un ordin emis de o autoritate publică al dreptului de proprietate asupra bunurilor cu plata unei compensații) va fi mai degrabă excepțională sau nu va fi utilizată deloc în contextul regimului de stocuri la dispoziția clientului.

Cu toate acestea, un caz specific care este posibil să survină în practică în contextul regimului de stocuri la dispoziția clientului este situația „contractului de comision” [articolul 14 alineatul (2) litera (c) din DT]. Un astfel de „comisionar” primește un comision în cazul vânzării bunurilor. În scopuri de TVA, aceasta constituie o „livrare” de către proprietarul bunurilor către „comisionar”, chiar dacă noțiunea nu se aplică astfel în temeiul dreptului civil național. Tot în scopuri de TVA, se consideră, de asemenea, că are loc o „livrare” între „comisionar” și achizitorul bunurilor.

Se poate întâmpla ca achizitorul preconizat să fie un „comisionar” care are mai mulți clienți și care scoate bunuri din stoc pentru a le vinde acestor clienți. S-a pus întrebarea dacă această situație s-ar încadra în domeniul de aplicare al simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului.

Răspunsul este că, în acest caz, dacă se consideră că livrările de bunuri în scopuri de TVA au loc în cadrul unui „contract de comision”, atunci regimul de stocuri la dispoziția clientului ar fi aplicabil în măsura în care sunt îndeplinite toate condițiile necesare. Cu alte cuvinte, „persoana impozabilă careia îi sunt destinate a fi livrate bunurile” menționată la articolul 17a alineatul (2) litera (c) din DT poate fi un comisionar în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din DT.

2.5.11. Se poate aplica simplificarea în legătură cu mai mulți achizitori preconizați?

Este posibil, într-adevăr, ca furnizorul să expedieze sau să transporte bunuri pentru mai mulți achizitori preconizați. În acest caz, condițiile necesare pentru aplicarea regimului de stocuri la dispoziția clientului trebuie să fie îndeplinite pentru fiecare achizitor în parte. În special, este important ca bunurile să fie identificate ca fiind destinate unui anumit achizitor preconizat. În plus, fiecare achizitor preconizat trebuie să consemneze în registrul său „descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt destinate” [articolul 54a alineatul (2) litera (b) din RA], iar furnizorul va trebui să menționeze în registrul său valoarea, descrierea și cantitatea bunurilor corespunzătoare fiecărui achizitor preconizat [articolul 54a alineatul (1) literele (b) și (d) din RA].

2.5.12. În caz de înlocuire, ar trebui să se fi încheiat deja un contract nou la momentul rezilierii primului?

Se impune încheierea unui contract cu un nou achizitor preconizat cel târziu la data la care expiră contractul cu achizitorul preconizat anterior. În acest sens, nu ar trebui să existe niciun „interval liber” între două perioade în care bunurile ar rămâne în statul membru de

sosire fără a fi acoperite de un regim de stocuri la dispoziția clientului. Dacă s-ar întâmpla acest lucru, s-ar considera că există o livrare intracomunitară în conformitate cu articolul 17 din DT și o achiziție intracomunitară în conformitate cu articolul 21 din DT, ambele efectuate de persoana impozabilă care a deplasat bunurile dintr-un stat membru în altul și „înlocuirea” [în sensul simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului prevăzută la articolul 17a alineatul (6) din DT] nu ar fi posibilă.

#### 2.5.13. Este posibilă înlocuirea parțială?

Da, este posibilă înlocuirea parțială, prin care un achizitor preconizat este înlocuit cu un altul din același stat membru pentru o parte din bunurile acoperite de un regim inițial de stocuri la dispoziția clientului. Trebuie îndeplinite aceleași condiții și, în acest context, trebuie să se încheie, de asemenea, un contract nou cel târziu la data la care expiră contractul inițial având ca obiect bunurile vizate de înlocuire.

În cazul unei astfel de înlocuiri parțiale, codul de înregistrare în scopuri de TVA al noului achizitor preconizat trebuie menționat în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care are loc înlocuirea (fără a se menționa valoarea bunurilor), în conformitate cu articolul 17a alineatul (6) din DT [în coroborare cu articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT și cu articolul 262 alineatul (2) din DT]. Aceasta constituie o nouă mențiune din declarația recapitulativă aferentă perioadei de înlocuire și nu trebuie să fie considerată sau tratată ca fiind o corecție a declarației recapitulative anterioare în care fusese menționat achizitorul preconizat inițial („înlocuit” acum). În cazul în care înlocuirea sau înlocuirea parțială are loc în aceeași perioadă de declarație în care se face transportul bunurilor pentru achizitorul preconizat inițial, în declarația recapitulativă trebuie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat, iar pe un alt rând trebuie menționate atât codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat, cât și cel al persoanei care îl înlocuiește, indicându-se astfel transportul inițial și înlocuirea ulterioară (a se vedea, de asemenea, punctul 2.5.21).

Înlocuirea parțială trebuie să fie consemnată de către furnizor în registrul prevăzut la articolul 243 alineatul (3) primul paragraf din DT și la articolul 54a alineatul (1) din RA. De asemenea, noul achizitor preconizat va trebui să își îndeplinească obligațiile referitoare la registru [articolul 243 alineatul (3) al doilea paragraf din DT și articolul 54a alineatul (2) din RA].

#### 2.5.14. Care este sensul formulării „celelalte condiții aplicabile” în contextul înlocuirii? Ce moment trebuie luat în considerare?

Articolul 17a alineatul (6) din DT prevede că nu are loc nicio livrare în conformitate cu articolul 17 din DT atunci când achizitorul preconizat este înlocuit cu un altul dacă această înlocuire este consemnată în registrul furnizorului și sunt îndeplinite „toate celelalte condiții aplicabile” [de la articolul 17a alineatul (2) din DT]. Cu alte cuvinte, în cazul unei „înlocuiri” trebuie îndeplinite aceleași condiții ca și pentru regimul inițial de stocuri la dispoziția clientului.

Cu toate acestea, trebuie înțeles faptul că aceste condiții ar trebui evaluate în mod rezonabil (de aici și cuvântul „aplicabile” din textul legislativ) și, în mod normal, la momentul înlocuirii, nu la momentul transportului inițial. De exemplu, „acordul” menționat la articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT dintre furnizor și noul achizitor preconizat trebuie să existe la momentul înlocuirii, dar nu la momentul transportului inițial. În plus, de exemplu, noul achizitor preconizat trebuie să fie înregistrat în statul membru al stocului la momentul înlocuirii, dar nu neapărat la momentul transportului

inițial. De asemenea, furnizorul va trebui să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al noului achizitor preconizat în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care se produce înlocuirea, dar nu în declarația recapitulativă aferentă perioadei transportului inițial. În plus, este clar că înlocuirea nu este legată de vreun „nou transport” al bunurilor, întrucât transportul inițial al respectivelor bunuri este relevant aici.

Cu toate acestea, după cum s-a arătat deja la punctul 2.3.2, perioada de 12 luni menționată la articolul 17a alineatul (4) din DT începe la data intrării în vigoare a regimului inițial de stocuri la dispoziția clientului și nu se reia de la zero la momentul unei eventuale înlocuiri. În general, bunurile nu pot rămâne mai mult de 12 luni în regimul de stocuri la dispoziția clientului.

#### 2.5.15. Cum trebuie procedat în cazul mai multor înlocuiri?

O situație specifică apare atunci când au loc mai multe înlocuiri. Acest lucru se poate întâmpla într-o singură perioadă de declarație pentru declarația recapitulativă sau în perioade diferite. Problema modului în care ar trebui consemnată această situație în declarația recapitulativă în cauză este tratată mai detaliat la punctul 2.5.20.

#### 2.5.16. Cum se calculează perioada de 12 luni?

Articolul 17a alineatul (4) din DT stabilește un termen-limită de 12 luni „de la sosirea bunurilor în statul membru către care au fost expediate sau transportate”. Pentru punerea în aplicare la nivel practic a acestui articol, este necesar să se stabilească dacă „sosirea” menționată în dispoziție se referă la momentul în care bunurile intră fizic pe teritoriul statului membru de destinație sau la momentul în care bunurile ajung în antrepozitul unde vor fi depozitate în statul membru respectiv. Deși acest lucru nu este prevăzut în mod expres în legislație, se pare că „sosirea” în sensul articolului 17a alineatul (4) din DT se referă la sosirea bunurilor în antrepozitul unde sunt depozitate în statul membru de destinație. Această interpretare este confirmată de obligația de a menționa în registru data la care bunurile ajung în antrepozit, în conformitate cu articolul 54a alineatul (1) litera (c) și alineatul (2) litera (c) din RA. Interpretarea este susținută, în plus, de faptul că ar putea fi dificil pentru părți să știe data exactă la care intră bunurile în statul membru de destinație. Prin urmare, criteriul „sosirii în antrepozit” este mai coerent cu principiul securității juridice.

Nu au fost prevăzute norme specifice pentru calcularea perioadei de 12 luni în sine. Prin urmare, se aplică normele generale ale UE privind calculul termenelor, datelor și expirării termenelor [Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1182/71]. Aceasta înseamnă că perioada de 12 luni în cauză începe la prima oră a primei zile a perioadei și se încheie în anul următor, la expirarea ultimei ore a aceleiași date din an ca și ziua de la care curge perioada. În acest sens, „prima zi a perioadei” este ziua următoare zilei în care a avut loc sosirea bunurilor.

Un exemplu practic: un transport de bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului începe luni, 6 ianuarie 2020, din statul membru A către statul membru B și ajunge în aceeași zi la locul de depozitare din statul membru B. Perioada de 12 luni începe marți, 7 ianuarie 2020 (la ora 00:00) și expiră la sfârșitul zilei de joi, 7 ianuarie 2021 (la ora 24:00).

#### 2.5.17. Cum se poate calcula perioada de 12 luni în cazul bunurilor în vrac?

S-a pus întrebarea care sunt metodele de contabilitate [LIFO (ultimul intrat, primul ieșit) sau FIFO (primul intrat, primul ieșit)] care trebuie utilizate pentru calculul perioadei de 12

luni în ceea ce privește bunurile „în vrac”. Legislația privind regimul de stocuri la dispoziția clientului nu prevede nicio regulă în acest sens. Cu toate acestea, în practică, se pare că metoda FIFO ar fi cel mai adecvat sistem de ilustrare a perioadei în care bunurile în vrac au fost păstrate în regimul de stocuri la dispoziția clientului.

Calculul perioadei de 12 luni trebuie efectuat individual pentru fiecare achizitor preconizat. Deși acest lucru este evident în majoritatea cazurilor, ar putea apărea o situație particulară în cazul în care bunurile în vrac sunt plasate, de exemplu, într-un singur rezervor fizic care este utilizat pentru doi achizitori preconizați.

Exemplu: se plasează petrol, în regim de stocuri la dispoziția clientului, într-un singur rezervor pentru doi achizitori preconizați diferiți, numiți A și B, din același stat membru. Se pune întrebarea cum ar trebui calculată perioada de 12 luni.

| Data              | destinat lui A | destinat lui B | stoc retras de A | stoc retras de B | volumul rezervorului | perioada de 12 luni |
|-------------------|----------------|----------------|------------------|------------------|----------------------|---------------------|
| 10.1.2020         | 5 000 de litri |                |                  |                  | 5 000 de litri       |                     |
| 15.3.2020         |                | 3 000 de litri |                  |                  | 8 000 de litri       |                     |
| 16.5.2020         |                |                | 3 000 de litri   |                  | 5 000 de litri       |                     |
| 18.8.2020         |                |                |                  | 2 000 de litri   | 3 000 de litri       |                     |
| 11.1.2021 (24:00) |                |                |                  |                  | 3 000 de litri       | X pentru A          |
| 16.3.2021         |                |                |                  |                  | 3 000 de litri       | X pentru B          |

Perioada de 12 luni expiră la 11 ianuarie 2021 (ora 24:00) în ceea ce privește cei 2 000 de litri rămași (din cei 3 000 de litri) care i-au fost destinați lui A. De la acel moment, furnizorul trebuie să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru în care se află rezervorul. În ceea ce privește ceilalți 1 000 de litri rămași, destinați lui B, perioada de 12 luni expiră la 16 martie 2021 (ora 24:00).

În contextul exemplului și al înregistrării furnizorului, a se vedea punctul 2.5.7.

#### 2.5.18. În ce format pot fi sau trebuie ținute registrele?

Legislația în materie de stocuri la dispoziția clientului nu prevede formatul în care ar trebui ținute registrele. Statele membre trebuie să stabilească condițiile aplicabile în acest sens. Ar fi totuși o așteptare rezonabilă ca statele membre să aplice o anumită flexibilitate și să nu impună limitări prea stricte, de exemplu obligația de a ține un registru separat doar pe suport de hârtie, ci să accepte și registre electronice.

De asemenea, ar trebui acceptate diferite forme de registre electronice. Important este ca datele relevante să fie ușor accesibile pentru administrația fiscală, care ar trebui să fie în măsură să extragă aceste date fără dificultate din sistemul electronic al persoanei impozabile.

În sfârșit, nu ar trebui exclusă posibilitatea ținerii unui registru pentru mai multe antrepozite, în care sunt depozitate bunuri destinate unuia sau mai multor achizitori preconizați. În astfel de cazuri, trebuie să se facă o distincție foarte clară între diversele antrepozite și între diverșii achizitori preconizați.

*2.5.19. Pot statele membre să impună antrepozitarului obligații suplimentare legate de registru în cazul în care antrepozitarul este un terț?*

Dacă antrepozitarul este diferit de achizitorul preconizat, se poate considera că o interpretare utilă a articolului 54a alineatul (2) din RA impune ca antrepozitarul să țină un registru care va trebui să reflecte elementele menționate la literele (c), (e) și (f) ale acestei dispoziții. Aceasta nu ar trebui însă să constituie o sarcină suplimentară pentru antrepozitar, întrucât aceste detalii vor trebui menționate în registrul pe care îl ține deja în scopuri comerciale. Obligațiile fiscale specifice ale antrepozitarului în această privință sunt posibile, în principiu, în temeiul articolului 273 din DT („Statele membre pot impune alte obligații [...]”). În orice caz, toate obligațiile suplimentare ale antrepozitarului terț ar trebui să fie proporționale și justificate.

*2.5.20. Cum se înscriu în declarația recapitulativă un stoc la dispoziția clientului și o înlocuire (sau mai multe înlocuiri) care are (au) loc în aceeași perioadă de declarație pentru declarația recapitulativă? (Idem pentru stocul la dispoziția clientului și returnarea bunurilor care are loc în aceeași perioadă de declarație pentru declarația recapitulativă)*

În conformitate cu articolul 262 alineatul (2) din DT, atât transferul inițial al bunurilor în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului, cât și „orice modificare a informațiilor furnizate” (pentru o explicație mai detaliată a acestui concept, a se vedea punctul 2.5.22) trebuie să fie reflectate în declarația recapitulativă. Aceasta înseamnă că transferurile de bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului, înlocuirile achizitorului preconizat<sup>10</sup> și returnările de bunuri trebuie să fie reflectate în declarația recapitulativă. Trebuie menționat faptul că, în cazul returnării bunurilor, această mențiune din declarația recapitulativă nu este considerată totuși ca fiind o condiție materială pentru păstrarea simplificării (a se vedea punctul 2.5.6).

Prin urmare, trebuie inclus în declarația recapitulativă codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecărui achizitor preconizat pentru care s-au efectuat transferuri în perioada de declarație. În cazul în care se efectuează mai multe transferuri de bunuri în aceeași perioadă de declarație pentru unul și același achizitor preconizat, este oportun, în interesul simplității, să se menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia o singură dată. În schimb, în cazul în care transporturile sunt destinate unor achizitori preconizați diferiți, trebuie incluse în declarația recapitulativă toate codurile relevante.

---

<sup>10</sup> În cazul particular al înlocuirii, obligația de a reflecta înlocuirea în declarația recapitulativă reiese nu doar din articolul 262 alineatul (2) din DT, ci și din articolul 17a alineatul (6) litera (a) din DT, în coroborare cu articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT.

În ceea ce privește înlocuirile, trebuie inclus în declarația recapitulativă fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA al unui nou achizitor preconizat, chiar dacă au avut loc mai multe înlocuiri consecutive în aceeași perioadă de declarație. Acest lucru reiese din articolul 17a alineatul (6) din DT, în coroborare cu articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT. Pentru ca fiecare înlocuire succesivă să fie tratată ca atare, trebuie menționate, în declarația recapitulativă pentru perioada în care au avut loc respectivele înlocuiri succesive, codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale tuturor noilor achizitori preconizați. Trebuie menționate atât codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat precedent, cât și codul de înregistrare în scopuri de TVA al noului achizitor preconizat.

În ceea ce privește returnarea bunurilor, trebuie inclus în declarația recapitulativă, alături de un indicator (a se vedea exemplul de la punctul 2.5.21), codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecărui client căruia îi fuseseră destinate bunurile returnate. În acest caz, codul de înregistrare în scopuri de TVA relevant al clientului este codul clientului căruia îi erau destinate bunurile la momentul la care a început returnarea acestora (de exemplu, ultimul achizitor preconizat în cazul înlocuirii/înlocuirilor). În cazul în care au avut loc mai multe returnări – s-a returnat de fiecare dată o parte din bunuri – aferente aceluiași achizitor preconizat, în aceeași perioadă, este suficient să se menționeze în declarația recapitulativă doar o dată codul de înregistrare în scopuri de TVA al respectivului achizitor preconizat, alături de un indicator.

Un exemplu practic:

Societatea A, stabilită în statul membru 1, care depune lunar declarații recapitulative privind livrări intracomunitare, efectuează următoarele operațiuni (enumerare în lista cu marcatori de mai jos).

Ianuarie

- A trimite din SM 1 20 000 de unități de bunuri societății B din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- A decide ca 5 000 de unități din cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B să fie plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu C în SM 2.
- 5 000 dintre unitățile din cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B sunt returnate lui A în SM 1.

În declarația recapitulativă prezentată în statul membru 1 pentru luna ianuarie, A ar trebui să includă următoarele:

- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății B în statul membru 2, fără a menționa sume.
- Codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților B și C în statul membru 2, fără a menționa sume. Acest lucru arată (i) că a avut loc o înlocuire; (ii) că C este noul achizitor preconizat; (iii) că C l-a înlocuit pe B în ceea ce privește bunurile care fac obiectul înlocuirii.
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății B în statul membru 2, fără a menționa sume, dar incluzând un indicator care semnaleză returnarea bunurilor.

Pentru înlocuirea parțială, a se vedea și punctul 2.5.13.

### 2.5.21. Exemplu practic general privind declarația recapitulativă

Societatea A, stabilită în SM 1, care depune lunar declarații recapitulative privind livrări intracomunitare, efectuează următoarele operațiuni enumerate mai jos. Pentru aceste exemple, se va considera că, ori de câte ori clientul dobândește proprietatea asupra unor bunuri plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului, exigibilitatea TVA (reglementată la articolul 67 din DT în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri) are loc în aceeași lună:

#### **Ianuarie**

- 1) A trimite din SM 1 10 000 de unități de bunuri societății B din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 2) A trimite din SM 1 5 000 de unități de bunuri societății C din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 3) A trimite din SM 1 10 000 de unități suplimentare de bunuri societății B din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 4) A decide ca 5 000 de unități din cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B să fie plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu C în SM 2.
- 5) 5 000 dintre unitățile din cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B sunt returnate lui A în SM 1.
- 6) B dobândește proprietatea asupra a 5 000 de unități. Contravaloarea plătită: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 de unități din cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului convenit cu C sunt vândute societății D în SM 2. Contravaloarea plătită: 40 000 EUR.

#### **Februarie**

- 8) A trimite din SM 1 10 000 de unități societății B din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 9) A trimite din SM 1 10 000 de unități societății C din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 10) A trimite 2 000 de unități aflate deja în SM 2 în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B unei societăți E din SM 3, urmând ca aceste unități să fie plasate în regim de stocuri la dispoziția clientului în acest din urmă stat membru.
- 11) A trimite din SM 1 2 000 de unități societății D din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 12) Toate unitățile trimise lui D sunt returnate lui A în SM 1.
- 13) A trimite din SM 1 5 000 de unități societății F din SM 2 în regim de stocuri la dispoziția clientului.
- 14) B dobândește proprietatea asupra a 8 000 de unități. Contravaloarea plătită: 160 000 EUR.



15) C dobândește proprietatea asupra a 6 000 de unități. Contravaloarea plătită: 120 000 EUR.

16) A returnează în SM 1 2 000 de unități de bunuri care fuseseră trimise anterior societății F în regim de stocuri la dispoziția clientului.

17) 1 000 dintre unitățile lui F sunt plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu H în SM 2.

18) F dobândește proprietatea asupra a 2 000 de unități. Contravaloarea plătită: 40 000 EUR.

19) A îi vinde direct lui G, în SM 3, 5 000 de unități plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu C. Contravaloarea plătită: 100 000 EUR.

20) A decide ca 2 000 de unități plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B să fie transferate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu C în SM 2. Ulterior, în luna februarie, aceleași 2 000 de unități sunt plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu H în SM 2.

21) Alte 2 000 de unități dintre cele plasate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu B în SM 2 sunt transferate în regimul de stocuri la dispoziția clientului convenit cu H în SM 2.

### **Informații pe care A trebuie să le includă în declarațiile recapitulative**

#### **Ianuarie**

În declarația recapitulativă prezentată în SM 1 pentru luna ianuarie, A ar trebui să includă următoarele informații:

- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății B în SM 2, fără a menționa sume (acest cod va fi consemnat o singură dată și se va referi la operațiunile 1 și 3).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății C în SM 2, fără a menționa sume (operațiunea 2).
- Codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale lui B și C în SM 2, pe același rând (operațiunea 4).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B în SM 2, cu un indicator care semnalează returnarea bunurilor și fără a menționa sume (operațiunea 5).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B și suma de 100 000 EUR (operațiunea 6).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui A în SM 2 și suma impozabilă calculată pentru livrarea intracomunitară considerată ca atare, în conformitate cu articolul 76 din DT (operațiunea 7). Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui D nu trebuie inclus pentru această operațiune, deoarece se consideră că este vorba despre o livrare internă de la A către D în SM 2.

#### **Februarie**

În declarația recapitulativă prezentată în SM 1 pentru luna februarie, A ar trebui să includă următoarele informații:

- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății B în SM 2, fără a menționa sume (operațiunea 8).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății C în SM 2, fără a menționa sume (operațiunea 9).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui A în SM 2 și suma impozabilă calculată pentru livrarea intracomunitară considerată ca atare, în conformitate cu articolul 76 din DT (operațiunea 10). Pentru această operațiune, A va trebui să prezinte, în plus, o declarație recapitulativă în SM 2, în care să includă codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui E în SM 3, fără a menționa sume.
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui D în SM 2, fără a menționa sume (operațiunea 11).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui D în SM 2, cu un indicator care semnaleză returnarea bunurilor și fără a menționa sume (operațiunea 12).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui F în SM 2, fără a menționa sume (operațiunea 13).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B și suma de 160 000 EUR (operațiunea 14).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui C și suma de 120 000 EUR (operațiunea 15).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui F în SM 2, cu un indicator care semnaleză returnarea bunurilor și fără a menționa sume (operațiunea 16).
- Codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților F și H în SM 2, pe același rând și fără a menționa sume (operațiunea 17).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății F și suma de 40 000 EUR (operațiunea 18).
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui A în SM 2 și suma impozabilă calculată pentru livrarea intracomunitară considerată ca atare, în conformitate cu articolul 76 din DT (operațiunea 19). Această operațiune ar trebui fuzionată cu operațiunea 10, pe un singur rând al declarației recapitulative. Prin urmare, ar rezulta un singur rând, pe care s-ar include codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui A în SM 2, pentru o sumă impozabilă totală calculată pentru ambele livrări comunitare considerate ca atare, în conformitate cu articolul 76 din DT (operațiunile 10 și 19). Pentru această operațiune (operațiunea 19), A va trebui să prezinte, în plus, o declarație recapitulativă în SM 2, în care să includă codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui G și suma de 100 000 EUR.
- Codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților B și C în SM 2, pe același rând, și codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților C și H în SM 2, pe același rând, fără a menționa sume (operațiunea 20).
- Codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților B și H în SM 2, pe același rând și fără a menționa sume (operațiunea 21).

2.5.22. La ce se referă formularea „modificare a informațiilor furnizate” de la articolul 262 alineatul (2) din DT?

În general, în conformitate cu articolul 17a alineatul (2) litera (d) și cu articolul 262 alineatul (2) din DT, atunci când bunurile sunt trimise dintr-un stat membru în altul în regim de stocuri la dispoziția clientului, persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile (fie prin acțiune proprie, fie prin intermediul unei terțe persoane care acționează în numele său) trebuie să includă în declarația sa recapitulativă identitatea persoanei impozabile căreia îi sunt destinate bunurile<sup>11</sup> (achizitorul preconizat) și codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia alocat de statul membru spre care sunt expediate sau transportate bunurile (fără a menționa contravaloarea acestora). Acest lucru este impus de lege pentru absolut fiecare transfer (transport de bunuri) efectuat de un furnizor către un achizitor preconizat.

Trimiterea din declarația recapitulativă menționată mai sus oferă următoarele informații statelor membre implicate:

- (i) faptul că un transfer (transport) de bunuri aparținând persoanei impozabile care prezintă declarația recapitulativă a fost efectuat de această persoană (sau de un terț în numele său) dinspre un stat membru spre un altul și că, prin urmare, există bunuri prezente fizic pe teritoriul acestui din urmă stat membru;
- (ii) faptul că bunurile în cauză sunt depozitate în statul membru de sosire, aflându-se la dispoziția persoanei impozabile al cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA este menționat în declarația recapitulativă și care va achiziționa probabil aceste bunuri;
- (iii) faptul că nu se menționează nicio contravaloare în declarația recapitulativă arată că bunurile au fost trimise în regim de stocuri la dispoziția clientului și că, prin urmare, nu constituie o livrare intracomunitară „normală”.

Pe lângă informațiile care trebuie furnizate în declarația recapitulativă pentru situațiile „normale” legate de stocurile la dispoziția clientului, se impune, de asemenea, furnizorului să menționeze în declarația recapitulativă *„orice modificare a informațiilor furnizate”* [articolul 262 alineatul (2) din DT].

Textul legislativ nu explică la ce se referă această condiție. Teoretic, în cazul unei interpretări stricte, o serie de situații care pot surveni după trimiterea bunurilor către un alt stat membru în regim de stocuri la dispoziția clientului ar putea fi considerate ca fiind astfel de modificări, întrucât informațiile prezentate inițial (care cuprind cele trei elemente menționate mai sus) nu ar mai fi exacte.

Iată o prezentare generală a acestor situații:

- Cazurile de bunuri scoase din stoc de achizitorul preconizat, înlocuirea achizitorului preconizat, bunuri vândute pe plan intern altui client decât achizitorul preconizat. În toate aceste cazuri se poate considera că a avut loc o „modificare a informațiilor furnizate”, dat fiind că bunurile nu mai sunt la dispoziția persoanei impozabile al cărei

---

<sup>11</sup> A se vedea punctul 2.5.23.

cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost menționat inițial în declarația recapitulativă și că probabil nu vor fi achiziționate de aceasta [a se vedea punctul (ii) de mai sus]<sup>12</sup>.

- Cazurile de bunuri returnate furnizorului, de bunuri vândute unui client dintr-un alt stat membru, de bunuri exportate în afara UE și de pierdere sau distrugere a bunurilor. În aceste cazuri se poate considera că a avut loc o „modificare a informațiilor furnizate”, deoarece bunurile nu mai sunt prezente fizic pe teritoriul statului membru spre care au fost expediate sau transportate inițial [a se vedea punctul (i) de mai sus]. În plus, în acest caz, bunurile nu mai sunt la dispoziția persoanei impozabile al cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost menționat inițial în declarația recapitulativă și probabil nu vor fi achiziționate de aceasta [a se vedea punctul (ii) de mai sus].

În majoritatea situațiilor menționate mai sus, simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului încetează să se aplice [articolul 17a alineatul (7) din DT] și are loc o livrare (în cazul bunurilor scoase din stoc de achizitorul preconizat) sau un transfer (în sensul articolului 17 din DT). Ambele situații constituie o livrare intracomunitară efectuată de furnizor în primul stat membru și o achiziție intracomunitară în statul membru al stocului inițial. Livrarea în cauză trebuie menționată în declarația recapitulativă a furnizorului [în temeiul articolului 262 alineatul (1) litera (a) din DT], ceea ce asigură monitorizarea bunurilor.

În consecință, ar fi derutant și ar constitui o duplicare a activității și o sarcină excesivă pentru întreprinderi să considere că aceste situații constituie o „modificare a informațiilor furnizate”, întrucât aceasta ar conduce la o nouă mențiune în declarația recapitulativă [în temeiul articolului 262 alineatul (2) din DT].

Există totuși două situații dintre cele menționate mai sus în care simplificarea regimului de stocuri la dispoziția clientului continuă să se aplice (în măsura în care se îndeplinesc anumite condiții) și care nu conduc, prin urmare, la introducerea unei noi mențiuni în declarația recapitulativă în temeiul articolului 262 alineatul (1) litera (a) din DT: *înlocuirea achizitorului preconizat și returnarea bunurilor*.

În consecință, se pare că „[modificarea] informațiilor furnizate” menționată la articolul 262 alineatul (2) din DT ar trebui să se limiteze la cele două situații, întrucât o nouă menționare în declarația recapitulativă este pertinentă pentru asigurarea monitorizării fizice a bunurilor și pentru identificarea corectă a persoanei impozabile împuternicite să scoată bunurile din stoc. Din punct de vedere juridic, această interpretare este coerentă cu articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT, care prevede că menționarea în declarația recapitulativă este o condiție pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului. În plus, această interpretare este coerentă cu obiectivul normelor și conduce la o sarcină mult mai mică pentru întreprinderi decât cea care decurge dintr-o interpretare strictă.

---

<sup>12</sup> În special, în ceea ce privește bunurile scoase din stoc de achizitorul preconizat, acestea au fost deja achiziționate de acesta și, prin urmare, nu mai fac parte din regimul de stocuri la dispoziția clientului.

2.5.23. Ce trebuie înțeles prin „identitatea” achizitorului preconizat menționată la articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT?

Una dintre condițiile prevăzute la articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT pentru aplicarea simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului este obligația furnizorului de a include în declarația recapitulativă identitatea achizitorului preconizat și codul de înregistrare în scopuri de TVA al acestuia alocat de statul membru spre care sunt expediate sau transportate bunurile.

În practică, în declarația recapitulativă se poate menționa doar codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat. Prin urmare, se pune întrebarea cum se poate îndeplini cerința de la articolul 17a alineatul (2) litera (d) din DT de a include identitatea achizitorului preconizat în declarația recapitulativă.

Identificarea unei persoane impozabile prin utilizarea unui cod de înregistrare în scopuri de TVA unic înseamnă că, în practică, fiecare cod este alocat unei persoane impozabile concrete. Statele membre au obligația de a stoca într-un sistem electronic date privind identitatea, activitatea, forma de organizare juridică și adresa unei persoane căreia i s-a emis un cod de înregistrare în scopuri de TVA [articolul 17 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată].

Cu alte cuvinte, identitatea unei persoane impozabile și codul de înregistrare în scopuri de TVA al acesteia sunt strâns legate (și, în general, inseparabile) în sistem.

Prin urmare, cerința de a include identitatea achizitorului preconizat ar trebui să fie considerată ca fiind îndeplinită în cazul în care se menționează codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat în cauză în declarația recapitulativă. Acest lucru este confirmat de formularea de la articolul 262 alineatul (2) din DT, care se referă doar la codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat, fără să menționeze identitatea acestuia.

2.5.24. Au fost prevăzute măsuri tranzitorii pentru transporturile care încep înainte și sosesc după intrarea în vigoare a simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului?

Dispozițiile legislative nu prevăd măsuri tranzitorii pentru transporturile de bunuri care ar începe înainte de 1 ianuarie 2020 și s-ar încheia după această dată (la care intră în vigoare simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului). Totuși, trebuie să se asigure o abordare uniformă în aceste situații. În acest sens, având în vedere că regulile de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului și definiția acestui regim prevăzută de respectivele norme țin seama de faptul că „bunurile sunt expediate sau transportate [...] către un alt stat membru” [articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT], se pare că ar trebui să se aplice următoarele reguli:

- dacă transportul începe înainte de 1 ianuarie 2020, simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului introdusă de articolul 17a din DT nu poate fi aplicată, chiar dacă sosirea bunurilor în statul membru de destinație are loc după data respectivă;
- dacă transportul începe la 1 ianuarie 2020 sau după această dată, se aplică noile reguli de simplificare legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului. Dacă este aplicabilă simplificarea, trebuie completată în mod corespunzător declarația recapitulativă pentru perioada de declarație care include data de începere a transportului.

2.5.25. Poate un furnizor care nu este stabilit în UE să utilizeze simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului? Este aplicabilă „scutirea în temeiul regimului vamal 42” unui import de bunuri care fac ulterior obiectul regimului de stocuri la dispoziția clientului?

În vederea aplicării simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului, furnizorul nu trebuie să își fi stabilit activitatea sau să aibă un sediu comercial fix în statul membru spre care sunt transportate sau expediate bunurile. În afară de aceasta, nu mai există nicio condiție referitoare la stabilirea furnizorului, care poate să fie stabilit într-un alt stat membru sau nu.

Se poate pune întrebarea dacă scutirea prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din DT (așa-numita „scutire în temeiul regimului vamal 42” la import) ar fi aplicabilă în cazul în care un import este urmat de un transport în regim de stocuri la dispoziția clientului. Răspunsul este că, întrucât la momentul importului nu există încă certitudinea că se va efectua o livrare către un achizitor, nu se poate aplica scutirea în temeiul regimului vamal 42. Prin urmare, ar putea fi vorba despre o situație în care persoana impozabilă care transferă bunurile ar prefera să nu aplice simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului, pentru a nu pierde scutirea la import [în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din DT].

2.5.26. În ce mod trebuie să se asigure furnizorul că cunoaște identitatea achizitorului preconizat? Este suficient un contract de vânzare?

Directiva TVA nu prevede norme specifice în această privință, dar contractul dintre furnizor și achizitorul preconizat, care stă la baza operațiunii cu stocuri la dispoziția clientului, ar trebui să fie suficient în acest sens. Pe lângă identitatea achizitorului preconizat, furnizorul trebuie să cunoască și codul de înregistrare în scopuri de TVA alocat acestui achizitor preconizat de către statul membru spre care se transportă bunurile. Furnizorul trebuie să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat în declarația sa recapitulativă prezentată pentru perioada transportului bunurilor.

2.5.27. Ce semnificație are cuvântul „acord” utilizat la articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT? Este întotdeauna vorba despre un contract de vânzare?

Directiva TVA nu prevede și nu stabilește tipul de acord care trebuie să existe între furnizor și achizitorul preconizat. Cu toate acestea, este rezonabil să se presupună că, în cazul în care între părți există un contract potrivit căruia achizitorul preconizat este autorizat să scoată bunurile de un anumit tip din stoc în schimbul achitării unui anumit preț (dobândind astfel proprietatea asupra bunurilor respective), atunci condiția de la articolul 17a alineatul (2) litera (a) din DT referitoare la „un acord existent între ambele persoane impozabile” este îndeplinită.

2.5.28. Sunt îndeplinite condițiile aplicabile regimului de stocuri la dispoziția clientului dacă bunurile care urmează să fie livrate achizitorului preconizat trebuie să fie sortate mai întâi de o terță parte la antrepozit?

În Directiva TVA nu se prevede nimic în acest sens; prin urmare, nu este exclus ca condițiile pentru simplificarea legată de regimul de stocuri la dispoziția clientului să poată fi îndeplinite în acest caz.

2.5.29. Ce anume trebuie/nu trebuie considerat a fi un antrepozit în scopurile simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului?

Pare rezonabil să se presupună că regimul de stocuri la dispoziția clientului va implica, în general, existența unui antrepozit în statul membru de sosire, unde se plasează bunurile și de unde pot fi preluate de către achizitorul preconizat. Articolul 54a alineatul (1) litera (c) din RA impune în mod explicit furnizorului obligația de a menționa adresa antrepozitului și data sosirii bunurilor în respectivul antrepozit. Articolul 54a alineatul (2) litera (c) din RA conține o mențiune similară cu privire la registrul achizitorului preconizat.

În schimb, la articolul 17a alineatul (2) din DT nu se menționează existența unui antrepozit drept condiție pentru aplicabilitatea simplificării legate de regimul de stocuri la dispoziția clientului. Prin urmare, se poate pune întrebarea dacă antrepozitul, în sensul său obișnuit de „loc de depozitare a bunurilor”, este într-adevăr necesar sau dacă există alte posibilități în această privință (de exemplu, păstrarea bunurilor într-un camion care circulă între achizitorii preconizați sau chiar într-o servietă în cazul în care bunurile care fac obiectul regimului de stocuri la dispoziția clientului sunt articole foarte mici).

În opinia serviciilor Comisiei, este probabil ca în aceste cazuri să fie vorba pur și simplu de o situație de livrare „directă” de la furnizor la achizitor. Din acest motiv, pentru a se putea aplica simplificarea prevăzută la articolul 17a din DT, în aceste cazuri părțile implicate ar trebui să fie în măsură să demonstreze în fața autorităților fiscale că situația specială (de exemplu, păstrarea stocului la dispoziția clientului într-un camion) constituie într-adevăr un regim de stocuri la dispoziția clientului în sensul articolului 17a alineatul (2) din DT. Aceasta înseamnă, printre altele, că părțile implicate trebuie să dovedească faptul că furnizorul rămâne proprietarul bunurilor și că între furnizorul respectiv și achizitorul preconizat există un acord potrivit căruia acesta din urmă este împuternicit să scoată bunurile din stoc la o dată ulterioară. În plus, în aceste cazuri ar fi necesar ca registrele furnizorului și achizitorului preconizat să reflecte în continuu (în timp real) unde se află bunurile în orice moment, pentru a permite efectuarea unui control corespunzător de către autoritățile fiscale.

2.5.30. Este posibil ca registrul (registrele) să fie ținut(e) de o terță parte (cum ar fi managerul unui antrepozit) în numele furnizorului și/sau al achizitorului preconizat?

Registrul poate fi ținut de un terț, dar persoanele impozabile în cauză, adică furnizorul și achizitorul preconizat, rămân responsabile pentru îndeplinirea acestei obligații [cu excepția – în ceea ce privește achizitorul preconizat – elementelor menționate la articolul 54a alineatul (2) literele (c), (e) și (f) din RA, atunci când sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 54a alineatul (2) al doilea paragraf din RA].

2.5.31. În cazul unui transport care începe în luna 1 și se încheie în luna 2, care este perioada relevantă în contextul declarației recapitulative?

Similar celor afirmate la punctul 2.5.24 în ceea ce privește măsurile tranzitorii, data relevantă în acest sens este data începerii transportului. Prin urmare, codul de înregistrare în scopuri de TVA al achizitorului preconizat va trebui să fie inclus de către furnizor în declarația recapitulativă pentru luna 1.

### 3. OPERAȚIUNILE ÎN LANȚ

#### 3.1. Dispoziție relevantă

Articolul 36a din DT.

#### 3.2. Context

Operațiunile în lanț în sensul articolului 36a din DT se referă la livrări succesive ale acelorași bunuri (ceea ce înseamnă că există două sau mai multe livrări consecutive), prin care bunurile livrate fac obiectul unui singur transport intracomunitar între două state membre.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), în aceste situații, transportul intracomunitar al bunurilor nu poate fi atribuit decât uneia dintre livrările din lanț, care poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 138 din DT pentru livrările intracomunitare<sup>13</sup>.

Cu toate acestea, Directiva TVA, în formularea sa anterioară datei de 1 ianuarie 2020, nu prevedea nicio regulă concretă pentru atribuirea transportului intracomunitar de bunuri. Jurisprudența CJUE a oferit câteva orientări, dar, în orice caz, era necesară o evaluare generală a tuturor circumstanțelor specifice în fiecare caz particular.

Prin urmare, nu exista nicio regulă generală aplicabilă acestor situații, iar evaluarea modalității de atribuire a livrării intracomunitare de bunuri unei operațiuni concrete din lanț trebuia să fie realizată de la caz la caz. Această situație putea conduce la abordări diferite între statele membre, având ca rezultat cazuri de dublă impunere sau de lipsă a impozitării și privând operatorii de securitate juridică.

Noua dispoziție de la articolul 36a din DT abordează această problemă, stabilind norme de atribuire a transportului intracomunitar de bunuri unei livrări concrete dintr-un lanț de operațiuni.

#### 3.3. La ce servește dispoziția?

Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului a introdus articolul 36a, un articol nou, în Directiva TVA. Acest articol abordează problema livrării căreia trebuie să i se atribuie transportul sau expedierea intracomunitară a bunurilor atunci când are loc o operațiune în lanț, cu alte cuvinte problema livrării care trebuie considerată ca fiind livrare intracomunitară.

Pentru a se putea aplica articolul 36a din DT, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- Bunurile trebuie livrate succesiv. Prin urmare, este necesar ca cel puțin trei persoane să fie implicate în operațiunea în lanț.
- Bunurile trebuie să fie expediate sau transportate dintr-un stat membru către alt stat membru. În consecință, operațiunile în lanț care implică importuri și exporturi sau care implică numai livrări pe teritoriul unui stat membru nu intră sub incidența acestei dispoziții.

---

<sup>13</sup> Această poziție a fost exprimată pentru prima dată de CJUE în hotărârea pronunțată la 6 aprilie 2006 în cauza C-245/04, *Emag Handel Eder*.



- Bunurile trebuie să fie transportate sau expediate direct de la primul furnizor către ultimul client din lanț.

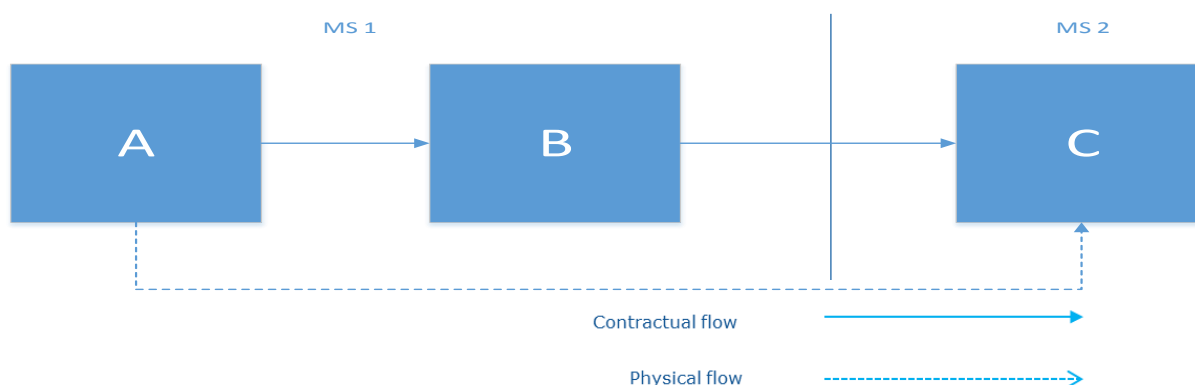
Dacă sunt îndeplinite aceste condiții, articolul 36a alineatul (1) din DT stabilește regula generală: expedierea sau transportul bunurilor se atribuie livrării efectuate **către** operatorul intermediar.

Cu toate acestea, articolul 36a alineatul (2) din DT prevede posibilitatea de a deroga de la regula generală. Derogarea se va aplica în cazul în care operatorul intermediar comunică furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile. În acest caz, expedierea sau transportul bunurilor se atribuie livrării efectuate **de către** operatorul intermediar.

Operatorul intermediar este definit la articolul 36a alineatul (3) din DT. Acesta este furnizorul din lanț, altul decât primul furnizor, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său. Pentru a-și dovedi statutul de operator intermediar, respectivul furnizor va trebui să păstreze dovezi care să ateste că a transportat bunurile în numele său sau că a organizat transportul bunurilor de către o parte terță care acționează în numele său.

### 3.4. Diferite scenarii – exemple

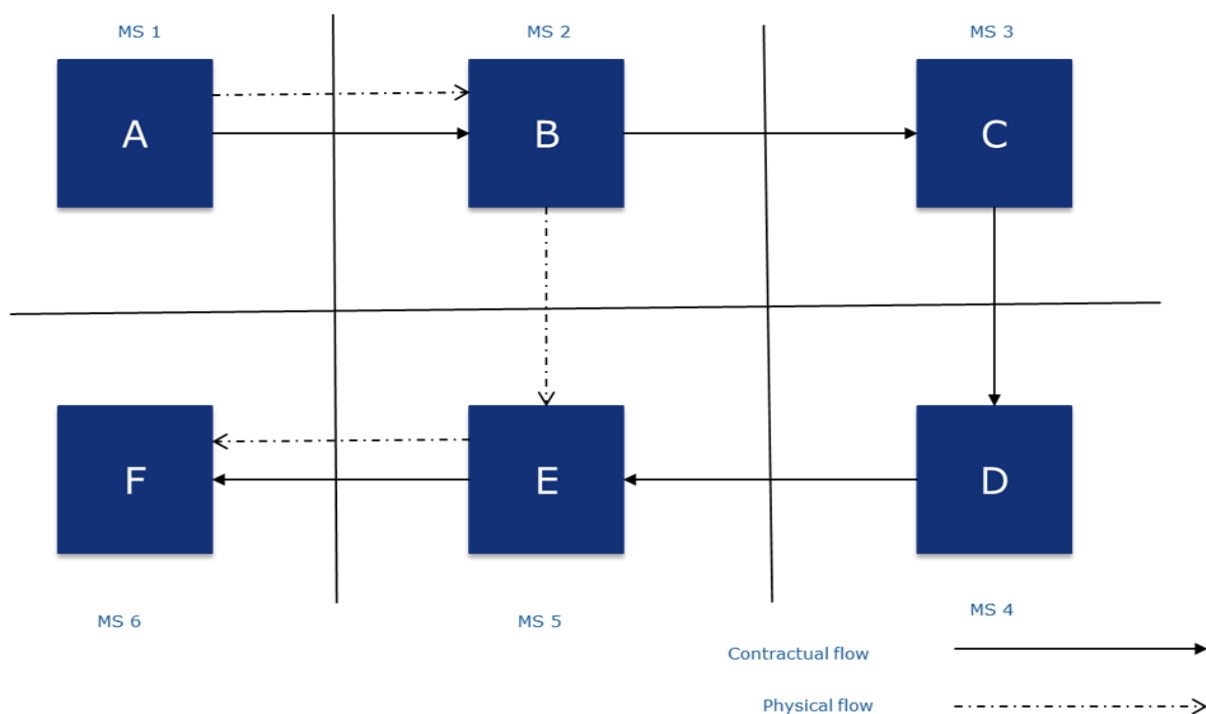
#### 3.4.1. Exemplul 1 – un caz simplu de operațiune în lanț



În acest caz, avem livrări consecutive de bunuri de la A către B și de la B către C, bunurile fiind transportate o singură dată: de la A, din SM 1, la C, în SM 2. Problema în acest caz este a determina dacă transportul intracomunitar trebuie să fie atribuit livrării de la A către B sau livrării de la B către C.

Cu toate acestea, există cazuri mai complexe, care pot să implice mai multe transporturi ale bunurilor în interiorul UE. În aceste situații, este important să se analizeze care operațiuni intră în sfera de aplicare a măsurii instituite de articolul 36a alineatul (1) din DT, respectiv care nu intră sub incidența acesteia și, prin urmare, trebuie luate în considerare separat. În consecință, primul lucru care trebuie făcut este să se delimiteze operațiunea în lanț.

### 3.4.2. Exemplul 2 – o situație mai complexă, care implică transporturi diferite



În acest exemplu avem trei transporturi diferite: de la A la B, de la B la E și de la E la F. Se presupune nu numai că transporturile au loc succesiv în timp, ci și că există o întrerupere clară între ele, astfel încât este imposibil să fie considerate ca fiind un transport unic. În acest caz, livrarea de la A către B și livrarea de la E către F nu intră în sfera de aplicare a măsurii instituite pentru operațiunile în lanț, întrucât nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 36a alineatul (1) din DT, în special cea privind transportul direct de la primul furnizor către ultimul client dintr-un lanț care cuprinde livrări succesive ale acelorași bunuri. Prin urmare, livrările de la A către B și de la E către F sunt livrări intracomunitare „normale”.

În schimb, operațiunile dintre B, C, D și E fac parte dintr-o operațiune în lanț: bunurile sunt livrate succesiv între aceste patru părți, bunurile sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru (SM 2) către alt stat membru (SM 5) și bunurile sunt transportate direct de la primul furnizor (B) la ultimul client (E) din lanț.

Prin urmare, aceste trei operațiuni efectuate între aceste patru părți trebuie luate în considerare cu scopul de a atribui transportul doar uneia dintre ele.

### 3.5. Atribuirea transportului către una dintre livrările din lanț – explicații pentru exemplele 1 și 2

Articolul 36a alineatul (1) din DT stabilește regula generală. Transportul va fi atribuit **numai** livrării efectuate către „**operatorul intermediar**”.

Se poate deduce o primă concluzie din această regulă, și anume că transportul sau expedierea se poate atribui unei singure livrări. Prin urmare, celelalte livrări din lanț vor urma regulile privind livrările de bunuri fără transport și vor fi considerate livrări interne, efectuate fie în statul membru de plecare a bunurilor, fie în statul membru de sosire a acestora.

A doua concluzie care poate fi extrasă din regulă este că, pentru a atribui transportul sau expedierea bunurilor unei singure livrări este necesară identificarea „operatorului intermediar”, în conformitate cu definiția menționată la punctul 3.3 de mai sus.

Trebuie subliniat faptul că domeniul de aplicare al regulilor de la articolul 36a din DT se limitează la determinarea operațiunii din lanț căreia i se atribuie transportul. Aceste reguli nu au niciun impact asupra obligației de plată a taxei, care este determinată în conformitate cu normele generale.

### *3.5.1. Atribuirea transportului în exemplul 1*

În această situație, vom considera că operatorul intermediar este B. Aceasta înseamnă că B expediază sau transportă bunurile din SM 1 în SM 2, fie el însuși (în numele său, nu în numele altei părți din lanț), fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său.

Potrivit regulii generale prevăzute la articolul 36a alineatul (1) din DT, expedierea sau transportul bunurilor se atribuie numai livrării efectuate către operatorul intermediar. Prin urmare, livrarea intracomunitară a bunurilor va fi livrarea de la A către B. În această situație, B va trebui să-i comunice lui A codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost emis de un alt stat membru decât SM 1 pentru ca livrarea efectuată de A să beneficieze de derogarea de la articolul 138 din DT. B va face o achiziție intracomunitară a bunurilor în SM 2. Livrarea de la B către C va fi o livrare internă în SM 2, iar B va fi obligat în SM 2 la plata TVA datorate pentru livrarea respectivă<sup>14</sup>. B va trebui să fie înregistrat în SM 2 și să prezinte o declarație privind TVA în statul membru respectiv.

Cu toate acestea, după cum vedem în exemplul 1, B este stabilit în SM 1. Este probabil să i se fi emis un cod de înregistrare în scopuri de TVA de către SM 1 și, într-un astfel de caz, poate alege să-i comunice lui A acest cod în locul codului de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost emis de un alt stat membru decât SM 1. În acest caz, în locul regulii generale de la articolul 36a alineatul (1) din DT, regula aplicabilă ar fi cea de la articolul 36a alineatul (2) din DT. Prin urmare, expedierea sau transportul bunurilor ar fi atribuit(ă) nu livrării făcute către B, ci livrării făcute de către B.

În acest caz, A va face o livrare internă către B în SM 1. B va face, în SM 1, o livrare intracomunitară de bunuri către C. C va face o achiziție intracomunitară de bunuri în SM 2. Prin urmare, nu este necesar ca B să fie înregistrat în SM 2 și nici să depună vreo declarație privind TVA în statul membru respectiv.

### *3.5.2. Atribuirea transportului în exemplul 2*

După cum s-a explicat mai sus, în exemplul respectiv numai livrările dintre B, C, D și E făceau parte din operațiunea în lanț.

#### a) Primul furnizor din lanț organizează expedierea sau transportul<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Cu excepția cazului în care SM 2 a folosit opțiunea prevăzută la articolul 194 din DT. În acest caz, C va fi obligat la plata TVA în cadrul mecanismului de taxare inversă.

<sup>15</sup> În prezenta secțiune a notelor explicative, atunci când se face trimitere la o persoană impozabilă care „organizează transportul” de bunuri, trebuie să se înțeleagă că respectiva persoană impozabilă transportă

Dispoziția legislativă exclude în mod explicit primul furnizor din sfera conceptului de operator intermediar. În consecință, astfel de situații sunt excluse din domeniul de aplicare al regulii prevăzute la articolul 36a din DT.

În acest sens, trebuie să se țină seama de faptul că primul furnizor participă la o singură operațiune din cadrul operațiunii în lanț, și anume la livrarea pe care o efectuează. Prin urmare, dacă primul furnizor este cel care organizează expedierea sau transportul bunurilor, transportul sau expedierea se poate atribui doar operațiunii în care intervine furnizorul, și anume livrarea efectuată de acesta. Respectiva operațiune va deveni livrarea intracomunitară de bunuri, scutită în conformitate cu articolul 138 din DT dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul respectiv.

În diagrama prezentată la exemplul 2, operațiunea în lanț presupune un transport de bunuri din SM 2 în SM 5, direct de la B către E, și cuprinde livrările dintre B, C, D și E, deci B este primul furnizor din lanț. Prin urmare, dacă B organizează transportul sau expedierea bunurilor, respectivul transport va fi atribuit livrării de la B către C, ceea ce are ca rezultat o livrare intracomunitară de bunuri efectuată de B în SM 2 și scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT) și o achiziție intracomunitară efectuată de C și imposabilă în SM 5. Livrările de la C către D și de la D către E vor fi, în acest caz, operațiuni interne în SM 5.

După cum s-a arătat mai sus, livrarea de bunuri de la A către B, care declanșează un transport specific din SM 1 în SM 2, direct de la A către B, este exclusă din operațiunea în lanț. Livrarea de la A către B este, în sine, o livrare intracomunitară de bunuri din SM 1 scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT), ceea ce conduce la o achiziție intracomunitară efectuată de B și imposabilă în SM 2.

#### b) Ultimul client din lanț organizează expedierea sau transportul

Nici ultimul client din lanț nu poate fi operatorul intermediar. Acest lucru se datorează faptului că acest client nu va putea să întrunească niciodată condiția de a fi un „**furnizor din lanț**”, după cum se prevede la articolul 36a alineatul (3) din DT. În consecință, situațiile în care ultimul client din lanț organizează transportul sunt excluse din domeniul de aplicare al regulii prevăzute la articolul 36a din DT.

Ultimul client participă la o singură operațiune din lanț, și anume la livrarea efectuată către el. Prin urmare, dacă organizează expedierea sau transportul bunurilor, această expediere sau transport se poate atribui doar operațiunii respective, și anume livrării efectuate către ultimul client.

Revenind la exemplul 2, operațiunea în lanț implică livrările dintre B, C, D și E, deci E este ultimul client din lanț. Prin urmare, dacă E organizează transportul sau expedierea bunurilor, transportul sau expedierea în cauză se va atribui livrării efectuate de D către E, ceea ce conduce la o livrare intracomunitară de bunuri efectuată de D în SM 2 scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT) și la o achiziție intracomunitară efectuată de E și imposabilă în SM 5. Livrările de la B către C și de la C către D vor fi operațiuni interne în SM 2.

---

bunurile fie ea însăși (în numele său), fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său. A se vedea, în acest sens, punctul 3.6.5.

După cum s-a arătat mai sus, livrarea de bunuri de la E către F este exclusă din operațiunea în lanț, deoarece implică un transport specific de la E către F, diferit de transportul de la B către E. Livrarea de la E către F este o livrare intracomunitară de bunuri în SM 5 scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT), care conduce la o achiziție intracomunitară efectuată de F și impozabilă în SM 6.

c) Un operator din lanț care nu este nici primul furnizor, nici ultimul client organizează expedierea sau transportul

Vom analiza acum ce se întâmplă dacă, în exemplul 2, operatorul intermediar este C sau D.

După cum s-a arătat anterior, articolul 36a alineatul (1) din DT stabilește regula generală: transportul este atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar (care nu poate fi prima sau ultima persoană din lanțul de livrări).

Cu toate acestea, articolul 36a alineatul (2) din DT prevede o derogare de la regula generală. În cazul în care operatorul intermediar îi comunică furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost emis de statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, atunci expedierea sau transportul se atribuie livrării de bunuri realizate de către acest operator intermediar.

De exemplu, dacă operatorul intermediar este C, regula generală ar impune ca transportul să fie atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar, adică livrării de la B către C. Astfel, livrarea efectuată de B va fi o livrare intracomunitară de bunuri în SM 2 scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT) și ar exista o achiziție intracomunitară efectuată de C și impozabilă în SM 5. Livrările de la C către D și de la D către E vor fi operațiuni interne în SM 5.

Cu toate acestea, operațiunea căreia i se atribuie transportul se schimbă dacă C îi comunică furnizorului său, B, codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost emis de statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, SM 2. Într-un astfel de caz, expedierea sau transportul ar fi atribuit(ă) livrării efectuate de către C, adică livrării de la C către D.

Prin urmare, ar exista o livrare intracomunitară de bunuri efectuată de C în SM 2 scutită de TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT) și o achiziție intracomunitară efectuată de D impozabilă în SM 5. Livrarea de la B către C va fi o operațiune internă în SM 2, iar livrarea de la D către E va fi o operațiune internă în SM 5.

### 3.6. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

#### 3.6.1. Orientările convenite de comitetul TVA

#### **Orientări rezultate din cea de-a 113-a ședință a Comitetului TVA din 3 iunie 2019**

3. NOUA LEGISLAȚIE – ASPECTE LEGATE DE PUNEREA ÎN APLICARE A DISPOZIȚIILOR PRIVIND TVA DIN UE ADOPTATE RECENT
- 3.1 Origine: Comisia
- Referințe: Articolul 17a, articolul 36a, articolul 138 alineatele (1) și (1a), articolul 243 alineatul (3) și articolul 262 alineatul (2) din Directiva TVA  
Articolele 45a și 54a din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA
- Subiect: Punerea în aplicare a pachetului de soluții rapide: Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului și Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului  
([Documentul taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documentul de lucru nr. 968](#))

#### **Documentul D – taxud.c.1(2019) 7899573 Documentul de lucru nr. 975**

*Operațiuni în lanț: coroborate cu aplicarea simplificării prevăzute la articolul 141 (operațiuni triunghiulare) (punctul 3.2.1.)<sup>16</sup>*

1. În cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și bunurile respective sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în altul direct de la primul furnizor către ultimul client din lanț, comitetul TVA este în unanimitate de acord că, în lanțul de operațiuni, numai persoana impozabilă care face achiziția intracomunitară (denumită în continuare „X”) poate, sub rezerva îndeplinirii tuturor condițiilor, să beneficieze de simplificarea operațiunilor triunghiulare prevăzută la articolul 141 din Directiva TVA.

2. Comitetul TVA este aproape în unanimitate de acord că, în situația descrisă la punctul 1, condiția prevăzută la articolul 141 litera (c) din Directiva TVA este considerată îndeplinită atunci când bunurile sunt expediate sau transportate direct dintr-un alt stat membru decât cel care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA utilizat de X în scopul achiziției intracomunitare până la locul desemnat de persoana pentru care X face livrarea ulterioară (denumită în continuare „Y”).

3. Comitetul TVA este aproape în unanimitate de acord că faptul că Y face o livrare ulterioară a bunurilor către o altă persoană din lanț nu afectează prin nimic aplicarea simplificării operațiunilor triunghiulare în cazul operațiunilor efectuate de X. Pentru ca această simplificare să fie aplicabilă, trebuie îndeplinite totuși toate condițiile prevăzute la articolul 141 din Directiva TVA, care, în opinia exprimată aproape în unanimitate de comitetul TVA, impune ca Y să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru în care este datorată TVA pentru respectiva livrare ulterioară și să fie desemnat, în conformitate

---

<sup>16</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA. La punctul 3.6.17 din aceste note explicative pot fi găsite mai multe informații despre interacțiunea dintre regulile aplicabile operațiunilor în lanț și cele privind simplificarea operațiunilor triunghiulare.

cu articolul 197 din Directiva TVA, ca persoană obligată la plata TVA datorate pentru respectiva livrare.

### 3.6.2. Care este domeniul de aplicare al dispoziției?

Există anumite operațiuni care nu fac obiectul articolului 36a din DT.

După cum se precizează la punctul 3.3, bunurile trebuie expediate sau transportate dintr-un stat membru într-un alt stat membru. Prin urmare, operațiunile în lanț care implică importuri și exporturi sau care implică numai livrări în cadrul teritoriului unui stat membru nu fac obiectul dispoziției.

În plus, articolul 36a alineatul (4) din DT exclude aplicarea regulii privind operațiunile în lanț în situațiile reglementate de articolul 14a din DT. Prin urmare, regula nu se aplică în cazurile în care o persoană impozabilă facilitează, prin utilizarea unei interfețe electronice, cum ar fi o piață, o platformă, un portal sau mijloace similare, următoarele operațiuni:

a) vânzări la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau din țări terțe în loturi cu o valoare intrinsecă de maximum 150 EUR sau

b) livrarea de bunuri în interiorul Uniunii de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în Uniune către o persoană neimpozabilă.

În aceste cazuri, se consideră că persoana impozabilă care facilitează livrarea a primit și livrat ea însăși bunurile respective; cu toate acestea, regulile privind operațiunile în lanț prevăzute la articolul 36a din DT nu pot fi aplicate acestor livrări.

### 3.6.3. Cine poate fi operator intermediar?

Operatorul intermediar este de maximă importanță în contextul aplicării regulii. În funcție de opțiunea aleasă de acest operator intermediar, expedierea sau transportul bunurilor se va atribui livrării efectuate către acesta sau de către acesta.

Prin urmare, odată ce s-a identificat o operațiune în lanț, următorul pas este să se determine cine este operatorul intermediar.

După cum s-a arătat la punctul 3.3, articolul 36a alineatul (3) din DT definește drept „operator intermediar” un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său.

### 3.6.4. Cine nu poate fi operatorul intermediar?

După cum s-a arătat la punctul 3.5.2, în cadrul analizei exemplului 2, nici primul furnizor și nici ultimul client din lanț nu pot fi operatorul intermediar. Primul furnizor este exclus în mod explicit prin formularea dispoziției, iar ultimul client nu este furnizor în cadrul lanțului. Prin urmare, niciunul dintre aceștia nu poate fi operatorul intermediar.

Ar trebui remarcat faptul că, dacă ei sunt cei care organizează transportul bunurilor, nu există dubii cu privire la modul în care trebuie atribuit transportul intracomunitar. Dacă transportul a fost organizat de primul furnizor, atunci va fi atribuit livrării efectuate de către acest furnizor. Dacă transportul a fost organizat de ultimul client, atunci va fi atribuit livrării efectuate către acest client.

3.6.5. Ce înseamnă „expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său”?

Această formulare o reproduce pe cea de la articolul 138 alineatul (1) din DT, care se referă la „livrarea de bunuri expediate sau transportate [...] de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile”. Prin urmare, interpretarea ar trebui să fie aceeași cu cea dată acestei din urmă dispoziții.

În general, operatorul intermediar va fi furnizorul din lanț care organizează (fie el însuși în mod direct, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său) transportul bunurilor, persoana care fie efectuează transportul ea însăși, acționând în nume propriu, fie contractează transportul cu o terță parte care va acționa în numele său.

În acest sens, avocatul general Kokott a concluzionat, în concluziile prezentate în cauza *Herst*<sup>17</sup>, că „[p]entru atribuirea singurei deplasări transfrontaliere a mărfurilor unei anumite livrări dintr-un lanț de operațiuni este esențial să se determine cine suportă riscul pierderii accidentale a mărfii în timpul transportului transfrontalier al bunului. Această livrare este livrarea intracomunitară scutită de la plata impozitului, locul livrării fiind locul în care începe transportul”. Astfel, în opinia avocatului general Kokott, operatorul intermediar ar fi persoana impozabilă din lanț care suportă riscul pierderii sau deteriorării bunurilor în timpul transportului<sup>18</sup>.

Acest criteriu poate conduce totuși în unele cazuri la anumite dificultăți practice. Este posibil, de exemplu, ca riscul de pierdere accidentală a bunurilor să fie suportat în mod solidar de către vânzător și cumpărător în anumite puncte ale transportului, în funcție de codul Incoterm utilizat. În astfel de cazuri, ar fi dificil să se identifice o singură persoană impozabilă din lanț care suportă riscul pierderii sau deteriorării bunurilor în timpul întregii operațiuni de transport.

În aceste situații, pentru a determina cine este operatorul intermediar, cel mai adecvat criteriu ar fi acela al persoanei impozabile din lanț care transportă bunurile ea însăși sau care încheie cu o terță parte un contract de transport al bunurilor respective. Acest lucru este valabil cu excepția cazului în care persoana impozabilă în cauză poate dovedi în fața autorităților fiscale că, de fapt, transportul a fost efectuat sau contractul de transport a fost încheiat în numele unei alte persoane impozabile din lanț, aceasta din urmă fiind, în realitate, cea care suportă riscul pierderii accidentale a bunurilor în timpul operațiunii de transport.

În acest sens, trebuie să se sublinieze că, luat singur, faptul că una dintre părțile din lanț suportă costul transportului nu este suficient pentru a concluziona că această persoană este operatorul intermediar. Partea în cauză ar putea achita costul transportului, de exemplu, ca plată parțială pentru livrarea pe care o primește.

---

<sup>17</sup> Concluziile avocatului general Kokott, prezentate la 3 octombrie 2019, cauza C- 401/18, *Herst*, s.r.o./Odvolací finanční ředitelství, punctul 79.

<sup>18</sup> Acest lucru se aplică indiferent dacă persoana impozabilă în cauză a încheiat o poliță de asigurare în temeiul căreia va primi o despăgubire în cazul pierderii sau al deteriorării bunurilor.



3.6.6. Un alt furnizor din lanț decât operatorul intermediar efectuează transportul bunurilor în numele operatorului intermediar

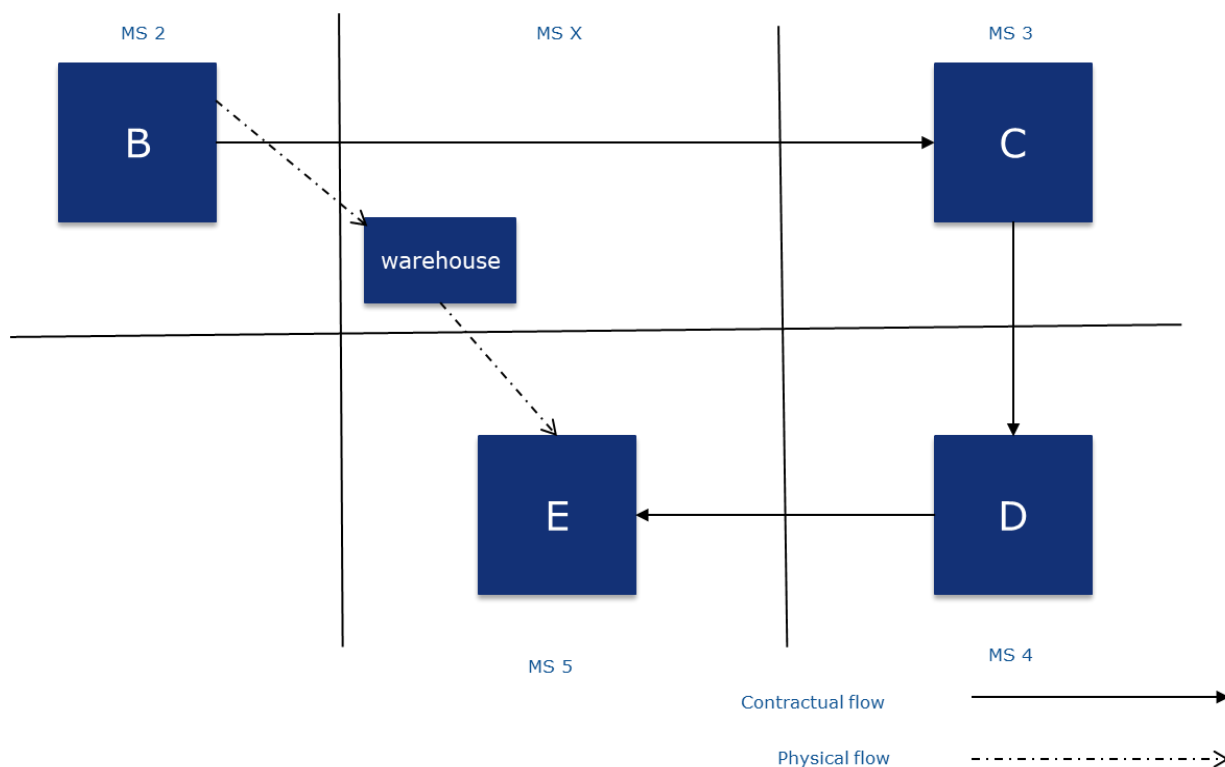
Operatorul intermediar poate transporta bunurile el însuși sau prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său. Partea care transportă bunurile în numele operatorului intermediar nu trebuie să fie neapărat o terță parte din afara lanțului sau o societate specializată în transportul de mărfuri. Poate fi oricare dintre ceilalți furnizori implicați în operațiunea în lanț sau chiar și ultimul client.

De exemplu, unul dintre furnizorii intermediari din lanț poate solicita primului furnizor să transporte bunurile până la ultimul client. În această situație, aspectul important va fi de a decide care dintre persoanele impozabile din lanț întrunește condițiile prezentate la punctul 3.6.5. Persoana impozabilă determinată astfel va fi operatorul intermediar în sensul articolului 36a din DT.

3.6.7. În transportul bunurilor sunt implicate mai multe persoane

Se poate întâmpla ca operatorul intermediar, determinat pe baza criteriilor prezentate la punctul 3.6.5, să fi contractat mai multe persoane pentru efectuarea transportului.

Pentru a ilustra această situație, vom folosi exemplul de mai jos (**exemplul 3**).



În exemplul 3, C este operatorul intermediar. C poate contracta diferite persoane pentru transportarea bunurilor cu camionul de la sediul lui B din SM 2 până la un port dintr-un alt stat membru (SM X), pentru transportarea acestor bunuri cu nava până în SM 5 și pentru transportarea bunurilor respective cu camionul de la portul din SM 5 până la sediul lui E. Atât timp cât C este singura parte responsabilă pentru cele trei contracte, acesta rămâne operatorul intermediar. Trebuie să existe, desigur, continuitate în cadrul operațiunii de transport, astfel încât întregul itinerariu să poată fi considerat un transport unic din SM 2 în SM 5, iar nu trei transporturi diferite.

Acest fapt nu se schimbă, de exemplu, dacă transportul bunurilor de la sediul lui B la portul din SM X este efectuat prin mijloacele deținute de B, atât timp cât operatorul intermediar C este cel care a organizat transportul (fapt determinat pe baza criteriilor de la punctul 3.6.5).

Concluzia ar fi diferită dacă transportul de la sediul lui B din SM 2 la portul din SM X ar fi organizat de C, dar celelalte două transporturi (transportul cu nava din SM X în SM 5 și transportul cu camionul de la portul din SM 5 la sediul lui E) ar fi organizate de un alt furnizor, respectiv de D. În acest caz, nu putem aplica regulile privind operațiunile în lanț pentru întregul lanț B-C-D-E, deoarece nu există un transport unic, ci două transporturi diferite. Într-adevăr, în acest caz nu se poate afirma că bunurile sunt expediate sau transportate „direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț” (și anume de la B la E), așa cum impune articolul 36a alineatul (1) din DT. Exemplul de față poate conduce la diferite posibilități, în funcție de care dintre relațiile B-C-D sau C-D-E constituie operațiunea în lanț relevantă pentru aplicarea regulilor prevăzute la articolul 36a din DT.

În primul rând, se poate întâmpla ca C să organizeze el însuși transportul până la un punct din SM X stabilit de el, fără nicio legătură cu livrarea ulterioară către D. Din punctul respectiv din SM X, D organizează transportul bunurilor în vederea livrării acestora către E. Cu alte cuvinte, bunurile sunt transportate mai întâi de la B la C și abia mai târziu, printr-un transport diferit, de la C la E. În acest caz ar trebui să tratăm separat operațiunea dintre B și C, pe de o parte, și relația C-D-E, pe de altă parte. Doar relația C-D-E ar fi o operațiune în lanț în sensul aplicării regulilor de la articolul 36a din DT. Livrarea de la B la C va fi o livrare intracomunitară efectuată de B în SM 2, respectiv o achiziție intracomunitară efectuată de C în SM X. Relația C-D-E ar fi o operațiune în lanț, D fiind operatorul intermediar. Dacă se aplică regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT, C face o livrare intracomunitară în SM X, D face o achiziție intracomunitară în SM 5, iar livrarea de la D la E va fi o operațiune internă realizată în SM 5.

În al doilea rând, se poate întâmpla ca C să organizeze el însuși transportul de la sediul lui B până la un punct din SM X stabilit de D în conexiune cu livrarea efectuată de C către D, și doar ulterior, printr-un transport diferit organizat de D, bunurile sunt livrate și transportate de către D lui E. În acest caz, operațiunea în lanț relevantă în sensul aplicării regulilor de la articolul 36a din DT este relația B-C-D, prin urmare operațiunea dintre D și E ar fi tratată separat. C ar fi operatorul intermediar din lanțul B-C-D. Dacă C i-a comunicat lui B codul său de înregistrare fiscală în SM 2, atunci se aplică regula de la articolul 36a alineatul (2) din DT. Livrarea de la B la C va fi o livrare internă în SM 2, C va face o livrare intracomunitară în SM 2, iar D va face o achiziție intracomunitară în SM X. Operațiunea dintre D și E va conduce la o livrare intracomunitară a bunurilor în SM X efectuată de D și la o achiziție intracomunitară a bunurilor în SM 5 efectuată de E.

### 3.6.8. Transportul fracționat și întreruperile lanțului

Când am discutat exemplul 2 la punctul 3.4.2, am afirmat că livrările de la A la B și de la E la F erau excluse din lanț, deoarece exista o „întrerupere clară” a transportului.

Prin urmare, este important să analizăm, în contextul unui transport cu opriri, când este vorba despre o întrerupere clară, care generează transporturi diferite, și când se poate considera că avem de-a face cu un transport unic.

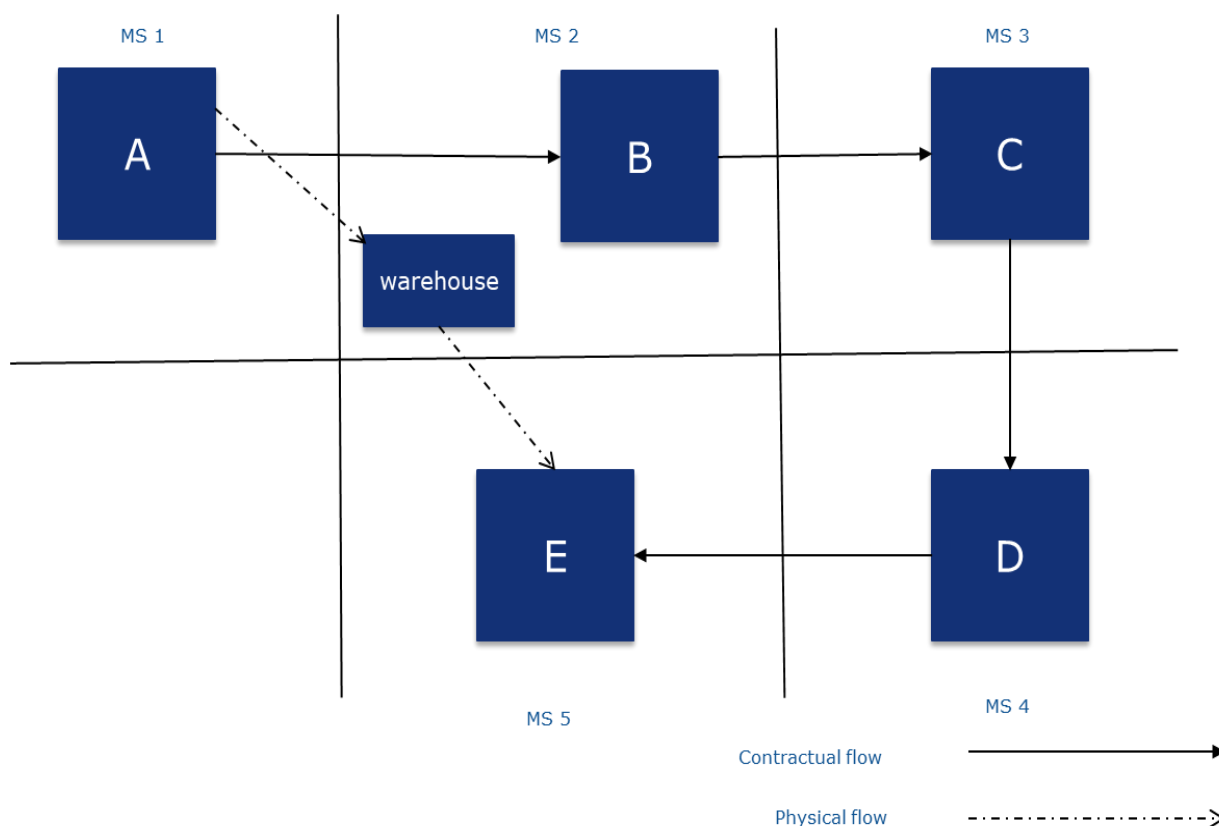
De exemplu, o situație de lanț întrerupt a fost cea analizată la punctul 3.6.7 precedent, unde era vorba despre două „deplasări” diferite ale bunurilor între diferite state membre, operatorul care organiza transportul fiind diferit pentru fiecare dintre „deplasări”. În cazul

respectiv, regulile privind operațiunile în lanț nu se puteau aplica tuturor operațiunilor B-C-D-E, ci doar operațiunilor dintre B-C-D sau operațiunilor dintre C-D-E, deoarece regula transportului unic nu putea fi aplicată întregului grup de operațiuni.

Cu toate acestea, faptul că sunt implicate diferite mijloace de transport, bunurile fiind transbordate, de exemplu, de pe camion pe navă sau între diferite camioane nu modifică neapărat decizia de a considera transportul în cauză un transport unic.

În plus, dacă bunurile sunt transportate din SM 2 în SM 5, dar o parte dintre ele sunt debarcate în SM X, restul bunurilor care își continuă imediat itinerariul spre SM 5 sunt considerate ca fiind transportate direct din SM 2 în SM 5 în sensul aplicării regulilor privind operațiunile în lanț, atât timp cât operatorul intermediar organizează întreaga operațiune de transport.

În exemplul de mai jos (**exemplul 4**) ne vom concentra pe analiza posibilităților de întrerupere a lanțului.



Există două „deplasări” ale bunurilor: de la A din SM 1 către un antrepozit din SM 2 și de la antrepozitul din SM 2 către E, în SM 5. Când putem considera cele două „deplasări” ca reprezentând un transport unic și când trebuie considerate ca fiind transporturi diferite? Vom analiza mai multe scenarii:

a) *Scenariul 1*: Prin acest scenariu, dorim să punem în evidență faptul că acordurile încheiate deja de către părți la momentul la care au loc deplasările bunurilor sunt decisive pentru determinarea existenței unei întreruperi a lanțului.

Pentru a putea considera acest scenariu un caz de transport unic în sensul aplicării regulii de la articolul 36a din DT, trebuie îndeplinite anumite condiții. În primul rând, este

necesar ca unul dintre operatorii B, C sau D să organizeze ambele deplasări<sup>19</sup>, acționând ca operator intermediar.

Cu toate acestea, este posibil ca, inclusiv în cazul în care unul dintre ei organizează ambele „deplasări”, cele două „deplasări” menționate să nu fie considerate un transport unic. De exemplu, B este cel care organizează ambele „deplasări”. La momentul în care bunurile sosesc în SM 2, B nu încheiase niciun acord de vânzare a bunurilor cu C. Într-o etapă ulterioară, B încheie cu C un acord de vânzare a bunurilor, C face același lucru cu D, iar D cu E, și bunurile sunt transportate de la B (din SM 2) până la E (în SM 5). În acest caz, am considera că lanțul A-B-C-D-E a fost întrerupt, chiar dacă B este operatorul care a organizat ambele deplasări ale bunurilor.

Prin urmare, atunci când bunurile sunt transportate din SM 1 în SM 2, există o livrare intracomunitară efectuată de A în SM 1, respectiv o achiziție intracomunitară efectuată de B în SM 2. Această serie de operațiuni între B, C, D și E generează un transport intracomunitar unic din SM 2 către SM 5, transport care va fi atribuit livrării efectuate de B (nu există altă opțiune, întrucât B este primul furnizor din lanțul B-C-D-E). Livrările ulterioare C-D și D-E vor fi livrări interne în SM 5.

Pe de altă parte, dacă B – la momentul în care (sau imediat după ce) achiziționează bunurile de la A – încheiase deja cu C un acord de vânzare a bunurilor și știe, înainte de deplasarea bunurilor, că acestea trebuie să fie transportate lui E, în SM 5, atunci faptul că există două „deplasări” ale bunurilor nu ne împiedică, în principiu, să considerăm că seria de operațiuni constituie o operațiune în lanț, respectiv că cele două „deplasări” ale bunurilor (cu condiția să existe continuitate între ele, după cum se arată în exemplul 3 de la punctul 3.6.7) pot fi considerate un transport unic în sensul articolului 36a din DT. În acest caz, A va fi primul furnizor, E va fi ultimul client, iar B, care a organizat transportul unic format din două „deplasări” va fi operatorul intermediar.

b) *Scenariul 2*: Concluzia ar fi diferită dacă prima „deplasare” ar fi organizată de B, iar a doua „deplasare” ar fi organizată de C. În acest caz, fiecare deplasare constituie un transport și putem avea două posibilități.

În primul rând, putem avea o situație în care, atunci când B organizează transportul bunurilor către antrepozitul din SM 2, aceste bunuri să fie destinate lui C în conexiune cu o livrare convenită între B și C. În acest caz, operațiunile A-B-C pot fi considerate o operațiune în lanț, B fiind operatorul intermediar. Dacă s-ar aplica regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT, ar exista o livrare intracomunitară efectuată de A în SM 1, o achiziție intracomunitară efectuată de B în SM 2 și o livrare internă B-C în SM 2. În continuare, în ceea ce privește operațiunile C-D-E, întrucât C este primul furnizor și organizează transportul, C va face o livrare intracomunitară în SM 2, D va face o achiziție intracomunitară în SM 5, iar livrarea D-E va fi o operațiune internă realizată în SM 5.

În al doilea rând, dacă bunurile, în contextul transportului organizat de B către antrepozitul din SM 2, ar fi destinate chiar lui B, deci transportul nu ar fi efectuat în conexiune cu livrarea de la B către C, atunci ar trebui să excludem din lanț livrarea de la A către B, prin urmare ar exista o livrare intracomunitară efectuată de A în SM 1 și o achiziție

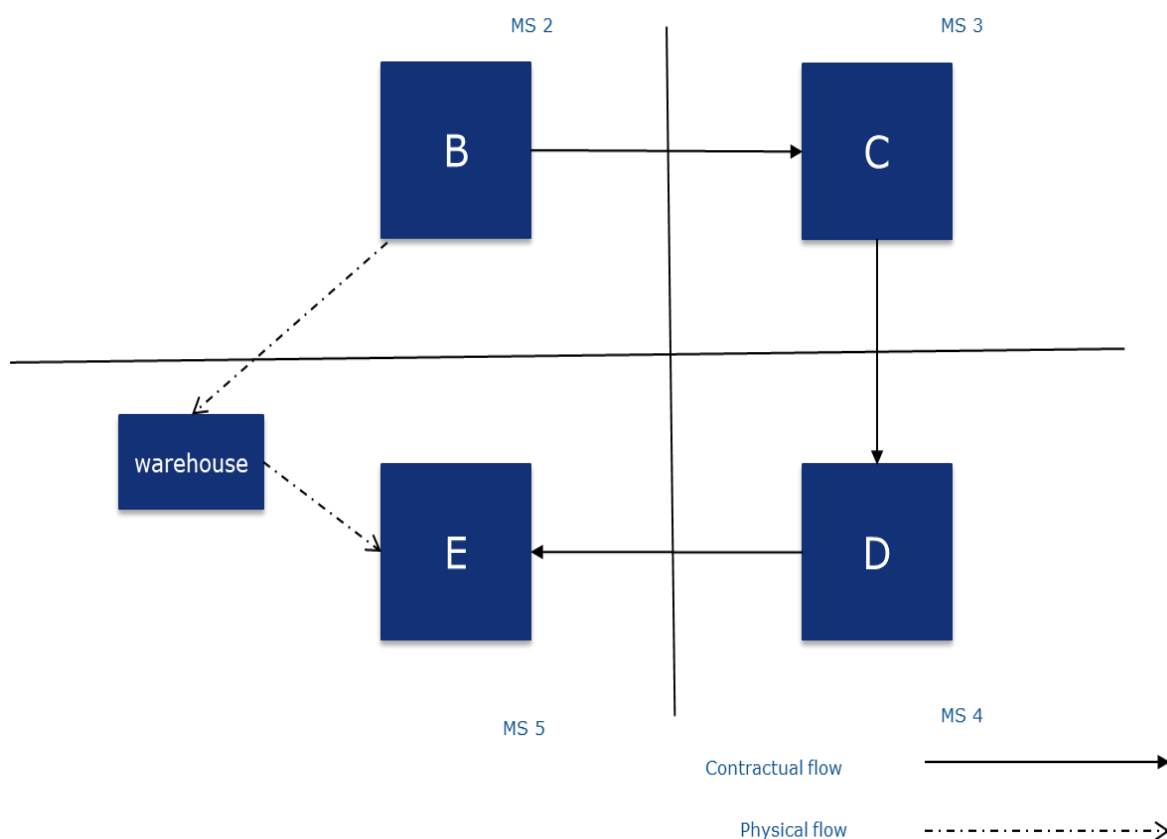
---

<sup>19</sup> Dacă A sau E organizează ambele „deplasări”, cele două deplasări ar putea fi considerate un transport unic, dar regula de la articolul 36a din DT nu s-ar aplica oricum, întrucât nu ar exista un operator intermediar în sensul acestei dispoziții.

intracomunitară efectuată de B în SM 2. Operațiunile dintre B, C, D și E ar genera o operațiune în lanț în care B este primul furnizor, E este ultimul client și C este operatorul intermediar. Dacă C îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2, se aplică regula de la articolul 36a alineatul (2) din DT și toți furnizorii A-B-C-D-E vor beneficia de exact același regim TVA prezentat la paragraful precedent.

Totuși, dacă C, în acest al doilea caz, nu îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2, se aplică regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT. Livrarea de la A către B nu se schimbă, dar livrarea de la B către C ar implica o livrare intracomunitară efectuată de B în SM 2 și o achiziție intracomunitară efectuată de C în SM 5, urmate de livrări interne efectuate în SM 5 de la C către D și de la D către E. Prin urmare, dacă C dorește să aplice regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT, va trebui să îi comunice lui B un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât SM 2, astfel încât B să știe că trebuie să trateze livrarea către C ca pe o livrare intracomunitară, iar nu ca pe o livrare internă realizată în SM 2.

c) *Scenariul 3*: La fel ca în cazul scenariului 1, prin acest scenariu dorim să subliniem ideea că acordurile încheiate deja de către părți la momentul la care au loc deplasările bunurilor sunt decisive pentru determinarea existenței întreruperilor lanțului. Pentru acest scenariu, vom utiliza un alt exemplu (**exemplul 5**):



Bunurile sunt transportate de la sediul lui B din SM 2 la un antrepozit din SM 5. Persoana care organizează transportul este C. La momentul transportului, B vânduse bunurile către C, iar C nu încheiase niciun acord de vânzare a bunurilor cu nicio parte. Ulterior, după ce bunurile au sosit în SM 5, C încheie un acord de vânzare a bunurilor cu D, iar D face același lucru cu E. Persoana care organizează transportul bunurilor de la antrepozit către sediul lui E din SM 5 este C.

În acest caz, trebuie să acordăm atenție situației contractuale a bunurilor la momentul în care are loc transportul inițial. La momentul efectuării transportului intracomunitar, C este proprietarul bunurilor. Nu există livrări succesive ale acelorași bunuri, ci doar o livrare unică B-C. Prin urmare, va avea loc o livrare intracomunitară de bunuri efectuată de B în SM 2, urmată de o achiziție intracomunitară de bunuri efectuată de C în SM 5. Respectiva livrare intracomunitară de bunuri va fi scutită de impozitare dacă se îndeplinesc condițiile de la articolul 138 din DT.

În acest caz nu există operațiune în lanț. Livrările de la C către D și de la D către E vor fi livrări interne realizate în SM 5 în ambele cazuri.

După analiza diferitelor scenarii prezentate, care pun în evidență situații de transport fracționat și de întreruperi ale lanțului, putem concluziona că, în cazul în care există mai multe „deplasări” ale bunurilor sau mai multe persoane implicate în transport, este important să se examineze de la caz la caz circumstanțele pentru a determina dacă se pot aplica regulile specifice operațiunilor în lanț. Elementele relevante constau în determinarea amplasării bunurilor, iar nu a amplasării furnizorilor, precum și în determinarea operațiunilor care avuseseră deja loc la momentul efectuării deplasărilor bunurilor.

### *3.6.9. Dovada privind organizarea transportului*

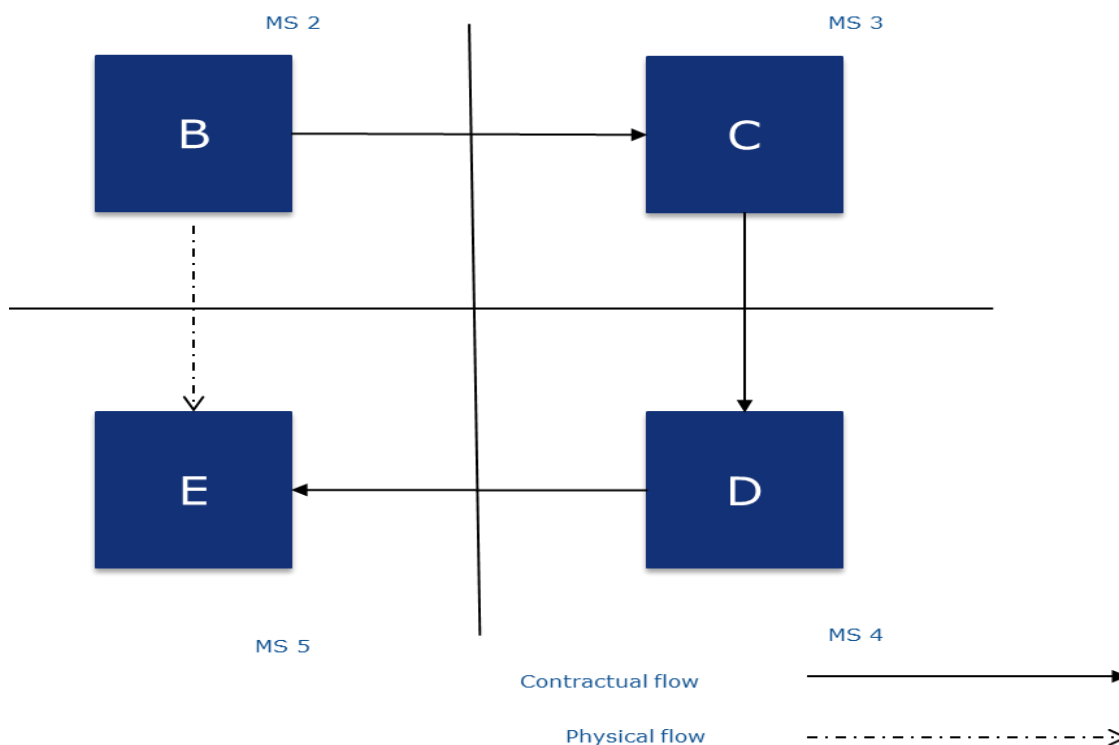
Operatorul intermediar trebuie să păstreze dovada faptului că bunurile au fost transportate sau expediate de el însuși (în numele său) sau de o terță parte care acționează în numele său. Această dovadă este necesară pentru a determina dacă el este operatorul intermediar și, prin urmare, cărei operațiuni din lanț îi este atribuit transportul. Cu toate acestea, dovada în cauză este diferită și trebuie evaluată separat de cea necesară pentru a putea beneficia de scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din DT. Partea care aplică scutirea, și care poate să coincidă sau nu cu operatorul intermediar, va trebui într-adevăr să prezinte autorităților fiscale dovezi care să ateste faptul că se îndeplinesc condițiile necesare pentru aplicarea respectivei scutiri<sup>20</sup>.

Prin urmare, sunt necesare două dovezi diferite: dovada privind organizarea transportului (adică dovada că transportul a fost efectuat „de către sau în numele” unei anumite persoane impozabile) și dovada transportului în sine (adică dovada că bunurile au fost transportate într-adevăr dintr-un stat membru în altul).

Vom utiliza exemplul de mai jos (**exemplul 6**) pentru a înțelege mai bine de ce sunt necesare două dovezi diferite.

---

<sup>20</sup> Prin urmare, în cazul în care transportul este atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar, furnizorul va trebui să păstreze dovada transportului pentru a justifica scutirea livrării intracomunitare. În plus, pentru a putea beneficia de prezumția menționată la articolul 45a alineatul (1) litera (b) RA, furnizorul va trebui să se afle în posesia documentelor solicitate de această dispoziție.



Vom considera că transportul bunurilor este atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar și că C este operatorul intermediar. Transportul este atribuit livrării către C, prin urmare livrarea intracomunitară este cea efectuată de la B către C. Pentru ca B să poată aplica scutirea, având în vedere că nu el este cel care organizează transportul bunurilor, B va avea nevoie, în principiu, de următoarele: (i) codul de înregistrare în scopuri de TVA emis lui C de către un alt stat membru decât SM 2; (ii) dovada că bunurile au fost transportate în afara SM 2, către un alt stat membru; și (iii) dovada că bunurile au fost transportate de C sau de o terță parte în numele lui C [întrucât articolul 138 alineatul (1) din DT impune, pentru aplicarea scutirii, ca bunurile să fi fost transportate fie de furnizor, fie de achizitor, fie de o terță parte care acționează în numele unuia dintre aceștia].

Astfel, C va trebui să-i dovedească lui B nu doar că transportul a avut loc, ci și că el este cel care a organizat transportul (sau, cu alte cuvinte, că transportul a fost efectuat în numele său, fie de el însuși, fie de o terță parte). Trebuie remarcat faptul că, dacă, potrivit dovezilor, D este cel care organizează transportul, iar nu C, atunci operatorul intermediar ar fi D. În acest caz, transportul intracomunitar ar fi atribuit livrării efectuate de C lui D sau livrării efectuate de D lui E, dar nu poate fi atribuit livrării de la B către C. Această din urmă livrare devine o operațiune internă realizată în SM 2, iar B va trebui să perceapă TVA de la C. Prin urmare, C trebuie să-i prezinte lui B dovada că el este cel care organizează transportul, aceasta fiind o dovadă suplimentară și diferită de cea care atestă simplul fapt că transportul a avut loc.

### 3.6.10. Operatorul intermediar trebuie să comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului său

Pentru a se putea aplica regula de la articolul 36a alineatul (2) din DT, operatorul intermediar trebuie să comunice **furnizorului său** codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile.

Articolul 36a alineatul (2) din DT nu impune nicio comunicare către administrațiile fiscale implicate, ci doar către furnizor.

Operatorul intermediar face respectiva comunicare către furnizorul său; este irelevant dacă operatorul intermediar comunică codul de înregistrare în scopuri de TVA altor participanți la operațiunea în lanț.

La exemplul 2 de mai sus, dacă D este operatorul intermediar și îi comunică lui C codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit (lui D) de SM 2, transportul va fi atribuit livrării efectuate de către D lui E. Orice comunicare de către D a codului său de înregistrare în scopuri de TVA lui B sau E nu ar fi relevantă în sensul articolului 36a alineatul (2) din DT. Prin urmare, dacă D comunică respectivul cod lui B sau lui E, dar nu îl comunică lui C, se aplică regula generală și transportul sau expedierea se va atribui livrării efectuate de către C lui D.

### 3.6.11. Cum trebuie operatorul intermediar să își comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA

Comunicarea codului de înregistrare în scopuri de TVA nu necesită nicio formalitate specială. Se poate face prin orice mijloc care permite confirmarea faptului că furnizorul a primit comunicarea. În acest sens, un schimb de e-mailuri poate fi suficient.

Părțile au libertatea de a conveni asupra modului în care doresc să realizeze această comunicare. Nu este necesar să se transmită codul la fiecare operațiune. Operatorul intermediar poate să opteze pentru a indica o singură dată furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care ar trebui utilizat pentru toate livrările către un anumit stat membru. Dacă operatorul intermediar primește livrări de la același furnizor, de exemplu, în statul membru 1 și în statul membru 2, respectivul operator intermediar poate să opteze pentru a indica o singură dată furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care va fi utilizat pentru livrările către statul membru 1 și codul de înregistrare în scopuri de TVA care va fi utilizat pentru livrările către statul membru 2; aceste coduri pot fi diferite sau identice.

Operatorul intermediar poate comunica furnizorului faptul că, începând de la o anumită dată, codul de înregistrare în scopuri de TVA care va fi utilizat pentru livrările destinate unui stat membru dat va fi diferit de cel care fusese utilizat până atunci. Operatorul intermediar poate alege, de asemenea, să utilizeze, în contextul unor livrări specifice, un cod de înregistrare în scopuri de TVA diferit de cel pe care îl utilizează „în general”. Prin urmare, dacă i-a comunicat furnizorului său un anumit cod de înregistrare în scopuri de TVA care ar trebui să fie utilizat pentru toate livrările către un anumit stat membru, operatorul intermediar poate informa furnizorul că va utiliza, pentru o livrare specifică, un cod de înregistrare în scopuri de TVA diferit.

La rândul său, furnizorul îi poate solicita operatorului intermediar să îi comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA la fiecare operațiune dacă dorește să se asigure astfel că scutirea este aplicată în mod corect.

### 3.6.12. Modalitatea prin care se poate dovedi comunicarea codului de înregistrare în scopuri de TVA

Operatorul intermediar și furnizorul acestuia trebuie să păstreze dovada comunicării și să o prezinte autorităților fiscale la solicitarea acestora, în vederea verificării aplicării corecte a regulii. Prin urmare, este necesară dovada unei comunicări scrise, inclusiv în format



electronic, pentru a putea demonstra că a fost comunicat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Cu toate acestea, chiar dacă operatorul intermediar sau furnizorul acestuia nu sunt în măsură să prezinte nicio dovadă că operatorul intermediar i-a comunicat furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost alocat de statul membru din care se expediază bunurile, comunicarea se consideră efectuată dacă se îndeplinesc următoarele condiții:

- 1) codul de înregistrare în scopuri de TVA al operatorului intermediar emis de statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile figurează pe factura emisă operatorului intermediar de către furnizorul său și
- 2) valoarea TVA datorată în statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile a fost inclusă pe factură [cu excepția cazului în care operațiunea este scutită de la plata TVA; în acest caz, factura ar trebui să includă o trimitere la dispoziția aplicabilă din Directiva TVA sau la dispoziția națională corespondentă sau orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este scutită, în conformitate cu articolul 226 alineatul (11) din DT].

Autoritățile statelor membre implicate ar trebui să fie în măsură să verifice dacă comportamentul furnizorului și al operatorului intermediar este coerent cu mențiunile incluse în factură. Astfel, de exemplu, dacă furnizorul a facturat TVA pentru operațiune în conformitate cu factura, respectiva valoare TVA ar trebui inclusă în registrele sale de TVA (dacă are obligația de a ține aceste registre) și în declarația sa privind TVA.

### 3.6.13. Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar și furnizorul acestuia nu pot face dovada comunicării menționate?

În cazul în care operatorul intermediar și furnizorul acestuia nu pot dovedi că operatorul intermediar a comunicat furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost emis de statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile, iar condițiile menționate la punctul 3.6.12 de mai sus nu sunt îndeplinite, se poate considera că nu se întrunesc condițiile pentru aplicarea regulii de la articolul 36a alineatul (2) din DT și că se aplică, prin urmare, regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT.

### 3.6.14. Când trebuie operatorul intermediar să facă această comunicare?

Articolul 36a din DT nu precizează când trebuie să aibă loc comunicarea către furnizor a codului de înregistrare în scopuri de TVA. În principiu, se pare că, în condiții normale, această comunicare ar trebui să fie efectuată înainte să aibă loc faptul generator.

În cazul în care operatorul intermediar nu i-a comunicat, până la această dată, furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA pe care i-l eliberase statul membru de origine a bunurilor, se aplică regula generală prevăzută la articolul 36a alineatul (1) din DT, astfel că transportul bunurilor va fi atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar, fiind o livrare intracomunitară. Prin urmare, furnizorul nu va factura operatorului intermediar TVA dacă operatorul intermediar a comunicat furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât cel de origine a bunurilor și dacă furnizorul s-a convins că bunurile sunt transportate spre un alt stat membru de către operatorul intermediar sau de către un terț care acționează în numele acestuia.

Cu toate acestea, este posibil ca operatorul intermediar să comunice din greșeală un cod de înregistrare în scopuri de TVA eronat. Poate surveni o astfel de eroare, de exemplu, dacă operatorul intermediar îi indicase furnizorului să aplice de fiecare dată codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru de origine a bunurilor, însă, pentru o anumită livrare, dorește de fapt să utilizeze codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru de destinație a bunurilor. În acest caz, operatorul intermediar ar trebui să fie în măsură să comunice codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru de destinație a bunurilor chiar și după ce are loc faptul generator. Consecințele acestei comunicări întârziate vor varia în funcție de circumstanțele cazului.

Dacă comunicarea are loc după faptul generator, dar înainte de termenul-limită de depunere a declarației privind TVA pentru perioada în cauză, furnizorul va corecta pur și simplu factura în conformitate cu normele naționale relevante, aplicând în momentul respectiv (dacă sunt îndeplinite toate condițiile necesare) scutirea de TVA operațiunii, și nu va declara nicio valoare TVA pentru livrarea respectivă în declarația sa privind TVA.

Dacă comunicarea are loc după faptul generator și după termenul-limită de depunere a declarației privind TVA pentru perioada în cauză, furnizorul poate, de asemenea, să corecteze factura în conformitate cu normele naționale relevante, aplicând în momentul respectiv scutirea de TVA dacă sunt îndeplinite toate condițiile necesare. Furnizorul va corecta declarația privind TVA în conformitate cu procedurile aplicabile în respectivul stat membru.

### 3.6.15. Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar are mai multe coduri de înregistrare în scopuri de TVA?

La exemplul 2 de mai sus, dacă C este operatorul intermediar, este posibil ca acesta să dețină un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru în care este stabilit (SM 3), un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru de origine a bunurilor (SM 2) și un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru în care sosesc bunurile (SM 5).

Faptul că C are un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2 nu îl obligă să utilizeze respectivul cod pentru operațiuni care implică furnizori stabiliți și/sau bunuri aflate în statul membru în cauză. C poate utiliza codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru respectiv sau orice cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de orice alt stat membru. Cu toate acestea, consecințele alegerii unui cod de înregistrare în scopuri de TVA sau a altuia nu sunt neutre.

Am analizat deja consecințele furnizării de către C a codului de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2. În acest caz, livrarea de la B către C va fi o livrare internă în SM 2, iar transportul bunurilor va fi atribuit livrării efectuate de C. Prin urmare, C va face o livrare intracomunitară în SM 2 (care este scutită dacă se îndeplinesc condițiile de la articolul 138 din DT).

Cu toate acestea, C poate să-i comunice lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 5. În acest caz, se aplică regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT și transportul este atribuit livrării efectuate către C. Livrarea intracomunitară de la B către C va fi scutită. C va face o achiziție intracomunitară în SM 5.

În cazul în care C îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 3, se aplică tot regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT și transportul este atribuit livrării efectuate către C. Livrarea intracomunitară de la B către C va fi

scutită, întrucât articolul 138 din DT impune doar un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

În conformitate cu articolul 40 din DT, C va face o achiziție intracomunitară de bunuri în SM 5, adică în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, prin urmare achiziția intracomunitară va fi impozitată în SM 5. Cu toate acestea, în conformitate cu articolul 41 din DT, SM 3 ar putea, de asemenea, să impoziteze achiziția intracomunitară, deoarece codul cu care C a efectuat achiziția este un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 3. Pentru a evita dubla impunere, C va trebui să demonstreze autorităților fiscale din SM 3 că s-a aplicat TVA achiziției în conformitate cu articolul 40 din DT, adică în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor (SM 5).

### *3.6.16. Ce se întâmplă dacă operatorul intermediar nu comunică furnizorului său niciun cod de înregistrare în scopuri de TVA?*

Este posibil ca operatorul intermediar să nu comunice niciun cod de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului său. La exemplul 2, vom considera că C este operatorul intermediar și că nu a comunicat niciun cod de înregistrare în scopuri de TVA lui B. În acest caz, B va trebui să perceapă TVA pentru operațiunea dintre el și C.

Faptul că bunurile au părăsit teritoriul SM 2 și că C este o persoană impozabilă care acționează ca atare nu este suficient pentru acordarea scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară în cauză. Articolul 138 alineatul (1) litera (b) din DT impune, drept condiție pentru scutirea livrării intracomunitare, ca C să îi comunice lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât cel de origine a bunurilor. Întrucât C nu a făcut acest lucru, B va trebui să perceapă TVA pentru livrarea intracomunitară în cauză.

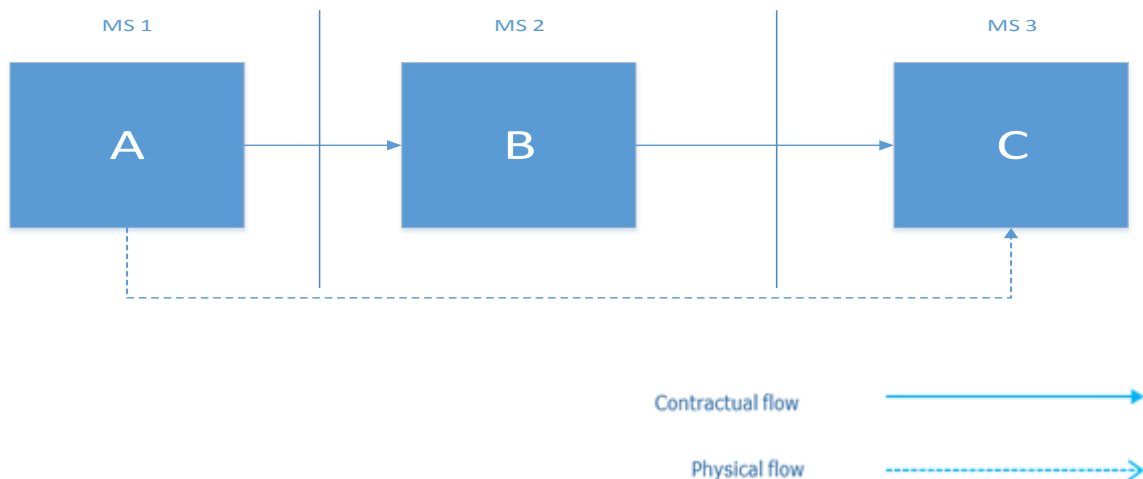
Ar trebui remarcat faptul că impozitarea livrării intracomunitare în SM 2 nu împiedică impozitarea achiziției intracomunitare de către C în SM 5 în conformitate cu articolul 40 din DT și cu articolul 16 RA.

Situația poate fi rectificată prin comunicarea de către C a codului său de înregistrare în scopuri de TVA la o dată ulterioară. C îi poate comunica lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2, SM 3 sau SM 5, consecințele fiecărei situații fiind explicate la punctul precedent. În acest caz se vor aplica regulile de corectare a facturilor aplicabile în SM 2.

### *3.6.17. Simplificarea operațiunilor triunghiulare*

După cum s-a arătat deja, domeniul de aplicare al regulilor prevăzute la articolul 36a din DT este limitat la determinarea operațiunii din lanț căreia i se atribuie transportul. Aceste reguli nu afectează nicidecum obligativitatea plății taxei, care este determinată în conformitate cu normele generale. Regulile în cauză nu afectează nici posibilitatea de a aplica simplificarea prevăzută pentru operațiunile triunghiulare atunci când sunt îndeplinite toate condițiile de la articolul 141 din DT.

Exemplul de mai jos (**exemplul 7**) ilustrează o operațiune în lanț simplă în care se poate aplica simplificarea operațiunilor triunghiulare.



B este operatorul intermediar. Regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT este că transportul sau expedierea se atribuie livrării efectuate către operatorul intermediar, adică livrării de la A către B. Prin urmare, A va face o livrare intracomunitară în SM 1 și B va face o achiziție intracomunitară în SM 3. Vom analiza dacă sunt îndeplinite cerințele prevăzute la articolul 141 din DT pentru aplicarea simplificării operațiunilor triunghiulare:

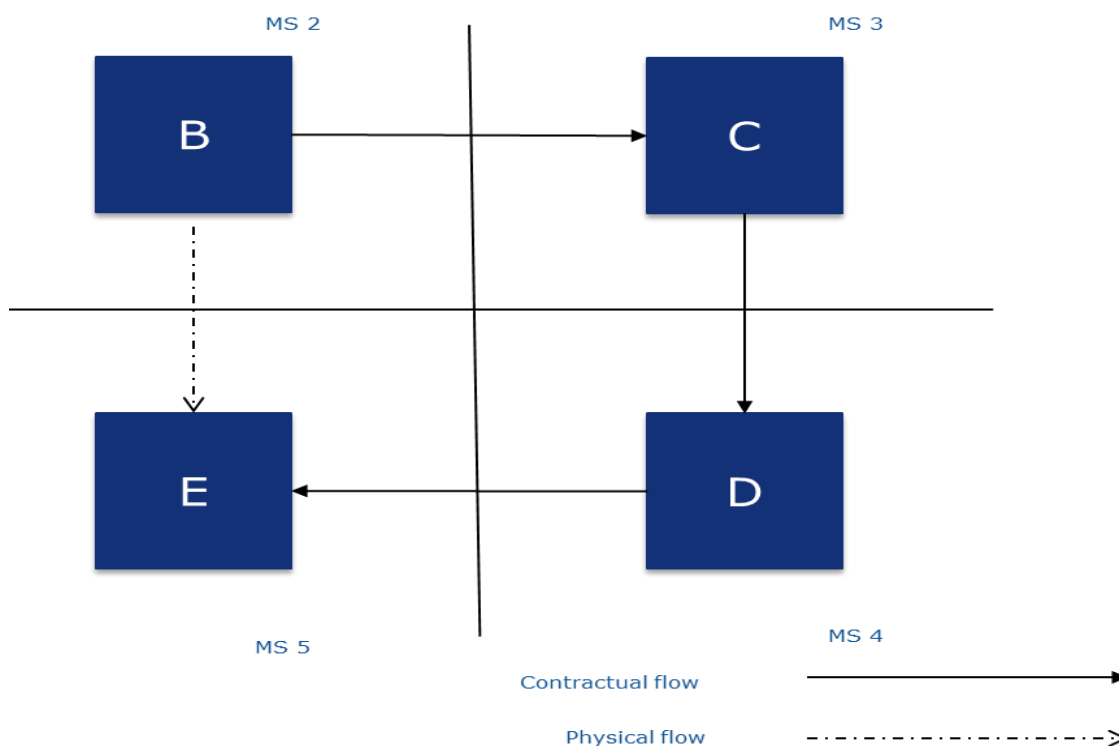
- a) Achiziția intracomunitară de bunuri este efectuată de o persoană impozabilă (B) care nu este stabilită în statul membru în cauză (SM 3), dar este înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru (SM 2).
- b) Achiziția de bunuri se efectuează în vederea livrării ulterioare a bunurilor respective de către B în statul membru în cauză (SM 3).
- c) Bunurile sunt transportate direct, dintr-un alt stat membru (SM 1) decât cel în care este înregistrat B (SM 2), către persoana căreia B urmează să îi facă livrarea ulterioară (C).
- d) Persoana căreia urmează să îi parvină livrarea ulterioară (C) este o altă persoană impozabilă înregistrată în statul membru în cauză (SM 3).
- e) C a fost desemnat, în conformitate cu articolul 197 din DT, ca fiind persoana obligată la plata TVA datorate pentru livrarea efectuată de B.

Prin urmare, condițiile pentru aplicarea simplificării triunghiulare sunt îndeplinite. În consecință, impozitarea operațiunii se va face după cum urmează:

- A va face o livrare intracomunitară în SM 1. Respectiva livrare va fi scutită de impozitare dacă se îndeplinesc toate condițiile de la articolul 138 din DT.
- B va face o achiziție intracomunitară în SM 3. Ca urmare a aplicării articolului 141 din DT, nu se va percepe TVA pentru achiziția respectivă.
- B va face o livrare internă către C în SM 3. C va fi obligat la plata TVA pentru respectiva livrare în conformitate cu articolul 197 din DT.
- Prin urmare, B nu va fi obligat să se înregistreze sau să declare TVA nici în SM 1, nici în SM 3. În plus, pentru a se asigura faptul că B nu este impozitat în SM 2 pentru o achiziție intracomunitară, acesta ar trebui să îndeplinească condițiile de la articolul 42 din DT.

### 3.6.17.1. Prezența a mai mult de trei operatori în lanț

Vom prezenta din nou mai jos exemplul cu prezența a patru operatori în lanț (**exemplul 8**).



La exemplul 8, C este operatorul intermediar. C îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 2. Prin urmare, în loc să se aplice regula generală de la articolul 36a alineatul (1) din DT, se aplică regula de la articolul 36a alineatul (2) din DT, deci transportul este atribuit livrării efectuate de către C. Astfel, livrarea efectuată de B lui C va fi o livrare internă în SM 2, iar livrarea efectuată de C lui D va fi o livrare intracomunitară de bunuri scutită în SM 2 (dacă se îndeplinesc condițiile de la articolul 138 din DT).

Achiziția intracomunitară este efectuată de D, care nu este stabilit în SM 5, statul membru de sosire a bunurilor, dar este înregistrat în SM 4. Bunurile sunt achiziționate de D în scopuri de TVA (SM 4), către persoana căreia D urmează să îi facă livrarea ulterioară (E). E este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în SM 5. Prin urmare, dacă E este persoana obligată la plata TVA datorate pentru livrarea efectuată de persoana care nu este stabilită în SM 5 (D), în conformitate cu articolul 197 din DT, atunci se aplică regula de la articolul 141 din DT.

În această situație, nu ar trebui perceput TVA pentru achiziția intracomunitară efectuată de D în SM 5. Persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de D către E în SM 5 va fi E, în conformitate cu articolul 197 din DT.

Prin urmare, D nu va fi obligat să se înregistreze sau să declare TVA în SM 5. În plus, pentru a se asigura faptul că D nu este impozitat în SM 4 pentru o achiziție intracomunitară, acesta ar trebui să îndeplinească condițiile de la articolul 42 din DT.

### 3.6.17.2. *Livrarea bunurilor după operațiunea triunghiulară*

La exemplul 8, C este operatorul intermediar. C îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA în SM 3, iar nu codul său de înregistrare în scopuri de TVA în SM 2. Presupunem, în contextul exemplului, că D este înregistrat în scopuri de TVA nu doar în SM 4, ci și în SM 5. În acest caz, se va aplica regula generală pentru operațiuni în lanț și transportul va fi atribuit livrării efectuate de către B lui C. C va face o achiziție intracomunitară în SM 5. Având în vedere formularea literală a articolului 141 din DT, se poate considera că această scutire nu poate fi aplicată respectivei achiziții intracomunitare efectuate de C. Acest lucru se datorează faptului că condiția de la articolul 141 litera (c) din DT ar putea fi considerată ca fiind nesatisfăcută: bunurile nu sunt transportate sau expediate persoanei pentru care C efectuează livrarea, și anume D, ci unei alte persoane, E, care se află mai în avalul lanțului. Dacă se confirmă acest lucru, C va trebui să se înregistreze în SM 5 și să declare TVA pentru achiziția intracomunitară efectuată în SM 5<sup>21</sup>.

Cu toate acestea, scutirea prevăzută la articolul 141 din DT s-ar putea aplica totuși în această situație.

În acest sens, ar trebui remarcat faptul că, pentru C, operatorul intermediar, atunci când îi vinde bunurile lui D, este irelevant ce intenționează să facă D cu bunurile respective.

C își îndeplinește obligațiile în relația cu D prin trimiterea bunurilor la locul pe care l-a convenit cu acesta. Locul în cauză poate fi sediul lui D sau un antrepozit gestionat de un terț. Însă locul respectiv ar putea fi și sediul lui E, ca urmare a unei operațiuni între D și E cu care C nu este neapărat la curent.

Astfel, C respectă cerințele de la articolul 141 din DT, întrucât trimite bunurile în locul desemnat de D. Faptul că s-a efectuat o vânzare de la D către E cu care C s-ar putea să fie sau să nu fie la curent nu afectează îndeplinirea de către C a cerințelor necesare pentru aplicarea scutirii.

Am putea analiza diferențele dintre acest scenariu (o operațiune triunghiulară între B, C și D, chiar dacă bunurile îi sunt trimise lui E) și cazul în care există o operațiune triunghiulară între B, C și D, bunurile sunt trimise la sediul lui D și există o livrare ulterioară de la D către E în afara operațiunii în lanț.

În ambele cazuri, achiziția intracomunitară a bunurilor efectuată de C în SM 5 va fi scutită, iar C nu va fi obligat să se înregistreze în statul respectiv. În aceste cazuri, D ar trebui să se înregistreze în SM 5 și ar fi obligat la plata TVA pentru livrarea internă primită de la C în respectivul stat membru.

În plus, trebuie să se țină seama, de asemenea, de articolul 42 litera (b) din DT. Aceasta înseamnă că C va trebui să îndeplinească în ambele cazuri „obligațiile prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative”, prin urmare livrarea ulterioară către D și codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui D în SM 5 vor trebui să fie incluse de către C în declarația sa recapitulativă depusă în SM 3. În caz contrar, C ar fi

---

<sup>21</sup> Cu toate acestea, dacă s-ar aplica scutirea prevăzută la articolul 140 litera (c) din DT (aceasta fiind situația în cazul în care SM 5 aplică taxa inversă opțională prevăzută la articolul 194 din DT pentru livrarea ulterioară dintre C și D), atunci C ar avea obligația de a se înregistra în SM 5 datorită achiziției intracomunitare efectuate, dar nu ar avea obligația de a declara respectiva achiziție intracomunitară de vreme ce achiziția ar fi scutită.

obligat în ambele cazuri la plata TVA în SM 3 pentru achiziția intracomunitară efectuată, dat fiind că a utilizat pentru această achiziție codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de SM 3 (articolul 41 din DT).

Livrarea de la D către E ar fi, în orice caz, o livrare internă impozitată în SM 5.

După cum putem vedea, nu există diferențe pentru C, D și E între cazul în care simplificarea pentru operațiunile triunghiulare se aplică atunci când bunurile îi sunt trimise lui E și cazul în care simplificarea pentru operațiunile triunghiulare se aplică atunci când bunurile îi sunt trimise lui D. Cu toate acestea, dacă simplificarea nu se aplică, C ar fi obligat să se înregistreze și să declare TVA în SM 5.

După analiza circumstanțelor menționate mai sus, se poate considera că sunt îndeplinite toate condițiile pentru aplicarea simplificării operațiunilor triunghiulare în acest caz de la exemplul 8, în măsura în care C transportă bunurile la locul din SM 5 indicat de D și D este înregistrat în scopuri de TVA în acest SM 5. Condiția de la articolul 141 litera (c) din DT este îndeplinită, întrucât bunurile sunt transportate direct la locul indicat de D lui C.

Prin urmare, achiziția intracomunitară a bunurilor efectuată de C în SM 5 ar trebui să fie scutită, iar C nu va fi obligat să se înregistreze în SM 5. D ar fi obligat la plata TVA în SM 5 pentru livrarea internă efectuată în respectivul stat membru de către C lui D, iar livrarea de la D către E ar fi, de asemenea, o livrare internă impozitată în SM 5. În sensul articolului 42 din DT, C ar avea obligația de a prezenta o declarație recapitulativă în SM 3, incluzând codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui D din SM 5.

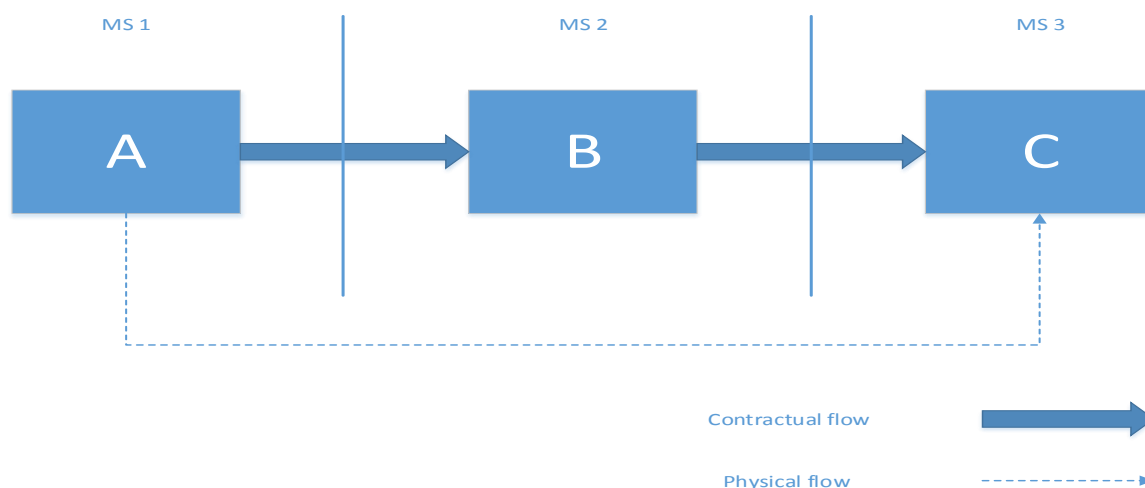
În sinteză, regulile pentru operațiunile în lanț se aplică independent de numărul de părți implicate în lanțul în cauză. Cu toate acestea, simplificarea pentru operațiunile triunghiulare este aplicabilă doar atunci când, în ceea ce privește operațiunile care implică trei părți din lanțul în cauză, se îndeplinesc toate condițiile pentru simplificarea triunghiulară. În practică, doar una dintre persoanele impozabile implicate în lanțul de operațiuni, și anume cea persoană din lanț care face achiziția intracomunitară, poate beneficia de simplificarea triunghiulară. În exemplul de mai sus, această persoană va fi C, D neputând beneficia de simplificare.

#### *3.6.18. Cazul în care ultima persoană din lanț este un client final*

După cum s-a arătat la punctul 3.3, numărul minim de persoane implicate într-o operațiune în lanț este trei. Cu toate acestea, nu este obligatoriu ca toate să fie persoane impozabile.

Este posibil, astfel, ca ultima persoană din lanț să fie o persoană neimpozabilă, adică un client final. Prin urmare, am putea aplica regulile operațiunilor în lanț într-o situație în care o persoană impozabilă A vinde bunuri unei persoane impozabile B, care vinde aceleași bunuri unei persoane fizice neimpozabile C. Transportul se face direct de la A la C, din SM 1 în SM 3.

## Exemplul 9



În această situație, singura persoană care poate fi operatorul intermediar în sensul aplicării regulilor privind operațiunile în lanț este B.

Dacă se aplică regula generală, transportul va fi atribuit livrării efectuate de A lui B. Prin urmare, livrarea efectuată de A va fi o livrare intracomunitară de bunuri scutită în SM 1 (dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT) și va exista o achiziție intracomunitară efectuată de B și impozabilă în SM 3. Livrarea de la B către C va fi o livrare internă în SM 3.

Dacă B, operatorul intermediar, îi comunică lui A codul de înregistrare în scopuri de TVA pe care i l-a emis statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile, adică SM 1, atunci expedierea sau transportul s-ar atribui livrării efectuate de acest operator, adică livrării de la B către C. Livrarea de la A către B va fi o operațiune internă impozabilă în SM 1. Livrarea de la B către C s-ar califica drept o vânzare de bunuri la distanță impozabilă în SM 3, cu excepția cazului în care se îndeplinesc condițiile de la articolul 34 din DT, operațiunea fiind impozitată în acest caz în SM 1.



#### 4. SCUTIREA LIVRĂRILOR INTRACOMUNITARE DE BUNURI

##### 4.1. Dispoziție relevantă

Articolul 138 din DT.

##### 4.2. La ce servește dispoziția?

Amendamentul la articolul 138 din DT constă în două elemente:

- alineatul (1) este restructurat și se adaugă o nouă condiție;
- se adaugă alineatul (1a).

Articolul 138 alineatul (1) din DT

În ceea ce privește articolul 138 alineatul (1) din DT, trebuie să se țină seama de următoarele:

- Conținutul literei (a) de la articolul 138 alineatul (1) din DT corespunde conținutului articolului 138 alineatul (1) în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2019.
- Litera (b) stabilește o nouă condiție pentru aplicarea scutirii, care constă în următoarele două elemente:
  - persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expediția sau transportul bunurilorși
  - această persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea i-a comunicat furnizorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA.

În ceea ce privește primul element, trebuie remarcat faptul că codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile sau al persoanei juridice neimpozabile pentru care se efectuează livrarea nu trebuie să fie neapărat un cod de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru către care sunt transportate bunurile; este suficient să fie un cod de înregistrare în scopuri de TVA alocat de un alt stat membru decât cel în care începe expediția sau transportul.

În ceea ce privește al doilea element, trebuie remarcat faptul că modalitatea de comunicare a codului de înregistrare în scopuri de TVA între părțile contractante nu este stabilită în mod explicit în textul legislativ. Prin urmare, aceasta ar trebui lăsată la latitudinea părților contractante, fără a face obiectul unor cerințe formale (utilizarea unui document specific, de exemplu). Similar celor menționate mai sus în contextul articolului 36a alineatul (2) din DT, pe baza faptului că furnizorul a trecut pe factură codul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului său se poate considera că clientul i-a comunicat codul său de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului.

Articolul 138 alineatul (1a) din DT

În ceea ce privește articolul 138 alineatul (1a) din DT, trebuie subliniat faptul că se adaugă un alineat (1a) nou la articolul 138, potrivit căruia scutirea prevăzută la alineatul (1) nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la articolele 262 și 263 din DT de a depune o declarație recapitulativă sau dacă declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la livrarea în cauză, astfel cum se solicită la articolul 264 din DT, cu excepția cazului în care furnizorul își poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.

#### 4.3. Probleme detaliate care decurg din articolul 138 alineatele (1) și (1a) din DT

##### 4.3.1. Orientările convenite de comitetul TVA

#### **Orientări rezultate din cea de-a 113-a ședință a comitetului TVA din 3 iunie 2019**

### 3. NOUA LEGISLAȚIE – ASPECTE LEGATE DE PUNEREA ÎN APLICARE A DISPOZIȚIILOR PRIVIND TVA DIN UE ADOPTATE RECENT

#### 3.1 Originea: Comisia

Referințe: Articolul 17a, articolul 36a, articolul 138 alineatele (1) și (1a), articolul 243 alineatul (3) și articolul 262 alineatul (2) din Directiva TVA

Articolele 45a și 54a din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA

Subiect: Punerea în aplicare a pachetului de soluții rapide: Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului și Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului

[\(Documentul taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documentul de lucru nr. 968\)](#)

#### **[Documentul E – taxud.c.1\(2019\) 7900313 Documentul de lucru nr. 976](#)**

*Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: interacțiunea cu Directiva privind rambursarea TVA (punctul 3.3.1)<sup>22</sup>*

Comitetul TVA confirmă în unanimitate că amendamentul introdus de Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA adaugă o condiție materială pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare de bunuri. Comitetul TVA este de acord, în unanimitate, că această adăugire înseamnă că, în cazul în care persoana care nu comunică codul său de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului sau codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat a fost emis de statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, condițiile pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 trebuie considerate ca nefiind îndeplinite, iar furnizorul nu are altă opțiune decât să perceapă TVA.

#### **[Documentul E – taxud.c.1\(2019\) 7900872 Documentul de lucru nr. 977](#)**

*Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: aplicarea articolului 138 alineatul (1a) (punctul 3.3.2)<sup>23</sup>*

<sup>22</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.

1. Comitetul TVA recunoaște în unanimitate că faptul că scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu se aplică în caz de neconformitate a furnizorului, astfel cum prevede alineatul (1a), poate fi stabilit în mod factual doar după trecerea unei anumite perioade de la momentul în care a fost efectuată și facturată livrarea.

Într-adevăr, comitetul TVA este de acord, în unanimitate, că este inevitabil să existe un interval de timp între momentul la care se face livrarea și se emite factura către achizitor și momentul în care furnizorul trebuie să își îndeplinească obligația prevăzută la articolele 262 și 263 din Directiva TVA de a depune o declarația recapitulativă. Comitetul TVA este de acord, de asemenea, în unanimitate, că nu se poate evita trecerea unei perioade de timp între momentul la care furnizorul trebuie să depună declarația recapitulativă și momentul la care autoritățile fiscale acționează, întrucât această acțiune poate fi declanșată doar de faptul că nu a fost depusă declarația recapitulativă sau de constatarea că declarația recapitulativă nu conține informațiile corecte.

2. Comitetul TVA este de acord, în unanimitate, că furnizorul trebuie, prin urmare, să fie în măsură să aplice livrării scutirea la data efectuării acestei livrări, sub rezerva îndeplinirii condițiilor de la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât acestea sunt singurele condiții relevante la momentul livrării pentru a determina dacă scutirea se aplică sau nu.

În ceea ce privește cazurile vizate de articolul 138 alineatul (1a) din Directiva TVA, comitetul TVA este de acord, aproape în unanimitate, că scutirea poate fi revocată doar retroactiv, dacă și atunci când autoritățile fiscale stabilesc nerespectarea de către furnizor a obligației prevăzute la articolele 262 și 263 din Directiva TVA de a depune o declarație recapitulativă sau dacă declarația recapitulativă depusă deja de acesta nu prezintă informații corecte privind livrarea în cauză, astfel cum solicită articolul 264 din Directiva TVA, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.

### **[Documentul G – taxud.c.1\(2019\) 7901495 Documentul de lucru nr. 978](#)**

*Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: coroborare cu taxa inversă opțională prevăzută la articolul 194 (punctul 3.3.3)<sup>24</sup>*

Atunci când se consideră că are loc un transfer de bunuri în conformitate cu articolul 17 din Directiva TVA, deoarece bunurile plasate în regim de stocuri la dispoziția clientului încetează să îndeplinească condițiile necesare pentru a rămâne în acest regim, comitetul TVA este de acord, în unanimitate, cu următoarele:

- a) în cazul în care persoana impozabilă care realizează transferul nu este înregistrată deja în scopuri de TVA în statul membru în care bunurile au fost plasate pentru prima dată în regimul de stocuri la dispoziția clientului, această persoană trebuie să se înregistreze în statul membru respectiv din cauza achiziției intracomunitare (considerate ca atare) pe care a realizat-o în acest stat;
- b) o astfel de înregistrare este necesară, în conformitate cu articolul 214 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, iar statul membru în cauză nu poate renunța la

---

<sup>23</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.

<sup>24</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.

aplicarea sa, chiar dacă achiziția intracomunitară considerată ca atare este scutită în conformitate cu articolul 140 litera (c) din Directiva TVA.

Prezenta orientare, „*Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: coroborare cu taxa inversă opțională prevăzută la articolul 194 (punctul 3.3.3)*”, are legătură cu subiectul abordat la punctul 2.5.4 din aceste note explicative. Se face o trimitere la punctul respectiv.

4.3.2. *Ce se întâmplă dacă achizitorul nu comunică furnizorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA emis într-un alt stat membru decât cel din care se expediază sau se transportă bunurile?*

Dacă achizitorul nu comunică furnizorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA sau dacă codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat a fost emis de statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile înseamnă că cel puțin una dintre condițiile necesare pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT [în special condiția stabilită la articolul 138 alineatul (1) litera (b) din DT] nu este îndeplinită, iar furnizorul trebuie să perceapă TVA.

Acest lucru este valabil chiar și în cazul în care sunt îndeplinite toate celelalte condiții necesare pentru aplicarea scutirii, dar furnizorul are motive să creadă, de exemplu din cauza tipului sau a cantității de bunuri livrate, că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă.

Faptul că furnizorul percepe TVA pentru livrare deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de la articolul 138 din DT nu afectează regimul TVA al achiziției intracomunitare efectuate de client în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor (articolul 16 RA).

Dacă achizitorul, care poate demonstra că era o persoană impozabilă și că acționa ca atare la momentul achiziției, poate să comunice furnizorului său, într-o etapă ulterioară, un cod de înregistrare fiscală în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât cel din care se expediază sau se transportă bunurile și dacă nu există niciun indiciu de fraudă sau de abuz, furnizorul va corecta factura în conformitate cu regulile prevăzute de legislația națională relevantă.

4.3.3. *Ce se întâmplă în cazul în care achizitorul a depus o cerere de eliberare a unui cod de înregistrare în scopuri de TVA la autoritățile fiscale, dar încă nu a obținut codul până la momentul la care furnizorul trebuie să emită factura?*

În cazul în care, atunci când furnizorul emite factura, achizitorul nu a reușit încă să comunice furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA deoarece autoritățile fiscale prelucrează încă cererea achizitorului de eliberare a unui astfel de cod, furnizorul nu poate aplica scutirea prevăzută la articolul 138 din DT, întrucât nu sunt îndeplinite toate condițiile.

Odată ce achizitorul obține codul de înregistrare în scopuri de TVA, se va aplica corectarea facturii în condițiile explicate la ultimul paragraf al punctului 4.3.2 de mai sus.

4.3.4. *Unele state membre fac o distincție între un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil doar pentru anumite operațiuni interne și un cod de înregistrare în scopuri de TVA care, în conformitate cu articolul 215 din DT, conține un prefix*

prin care poate fi identificat statul membru emitent. Se pot utiliza ambele coduri pentru a aplica scutirea prevăzută la articolul 138 din DT?

Nu. Doar codul de înregistrare în scopuri de TVA care conține un prefix prin care poate fi identificat statul membru emitent este relevant în sensul articolului 138 din DT. Acesta este singurul cod de înregistrare în scopuri de TVA pe care statul membru de înregistrare îl include în baza de date VIES și, prin urmare, singurul cod de înregistrare în scopuri de TVA pe care furnizorul are posibilitatea de a-l verifica.

4.3.5. Ce cod de înregistrare în scopuri de TVA trebuie utilizat pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT atunci când achizitorul face parte dintr-un grup TVA în sensul articolului 11 din DT?

CJUE a statuat că efectul punerii în aplicare a articolului 11 din DT este că reglementările naționale adoptate în temeiul respectivei dispoziții permit persoanelor, și în special societăților comerciale, care sunt legate între ele prin relații financiare, economice și organizaționale, să nu mai fie tratate drept persoane impozabile separate în scopuri de TVA, ci ca o singură persoană impozabilă. Prin urmare, în cazul în care un stat membru pune în aplicare dispoziția menționată, persoana sau persoanele cu legături strânse în sensul articolului 11 din DT nu pot fi tratate distinct ca persoană sau persoane impozabile în sensul articolului 9 din DT. Rezultă că tratarea ca persoană impozabilă unică împiedică persoanele care împărtășesc acest tip de legături strânse să mai fie identificate în continuare ca persoane impozabile individuale<sup>25</sup>.

Aceasta înseamnă că, la nivel factual, doar grupul TVA dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA care trebuie utilizat pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT.

4.3.6. Care este semnificația formulării „cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente” de la articolul 138 alineatul (1a) din DT.

La considerentul 7 al Directivei (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018, Consiliul a oferit următoarele detalii privind scopul dispoziției: „Mai mult, declarația VIES este esențială pentru informarea statului membru de sosire cu privire la prezența bunurilor pe teritoriul său și, prin urmare, reprezintă un element cheie al luptei împotriva fraudei în Uniune. Din acest motiv, statele membre ar trebui să se asigure că atunci când furnizorul nu se conformează obligațiilor sale privind declarația VIES, scutirea nu ar trebui aplicată, cu excepția cazurilor în care furnizorul acționează cu bună-credință, și anume atunci când poate justifica în mod corespunzător în fața autorităților fiscale competente toate deficiențele sale legate de declarația recapitulativă, ceea ce ar putea include, la momentul respectiv, și comunicarea de către furnizor a informațiilor corecte astfel cum se prevede la articolul 264 din Directiva 2006/112/CE.”

Prima parte a articolului 138 alineatul (1a) din DT stabilește principiul potrivit căruia scutirea nu se aplică în cazul neconformității cu articolele 262, 263 și 264 din DT. Ultima parte a articolului 138 alineatul (1a) din DT prevede că scutirea se aplică totuși atunci când furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.

<sup>25</sup> A se vedea hotărârea CJUE din 22 mai 2008 pronunțată în cauza C-162/07, *Amplifin*.

Această ultimă parte a alineatului (1a) face aluzie la tratarea situațiilor de neconformitate de la caz la caz, între furnizor și autoritățile competente ale statului membru în care a avut loc livrarea.

Cu toate acestea, se poate considera că, în următoarele situații, deficiența unui furnizor este justificată în mod corespunzător (cu excepția cazului în care autoritățile fiscale au motive să considere că deficiența face parte dintr-o practică frauduloasă), cu condiția ca furnizorul, odată ce a realizat greșeala care a condus la deficiența respectivă, să o corecteze:

- o Furnizorul nu a inclus, din greșeală și în mod accidental, livrarea intracomunitară scutită în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a avut loc livrarea, dar a inclus-o într-o declarație recapitulativă aferentă perioadei ulterioare.
- o Furnizorul a inclus livrarea intracomunitară scutită în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a avut loc livrarea, dar a făcut o greșeală neintenționată cu privire la valoarea livrării în cauză.
- o În urma restructurării societății care achiziționează bunurile, aceasta a primit o nouă denumire și un nou cod de înregistrare în scopuri de TVA, dar vechea denumire și vechiul cod de înregistrare în scopuri de TVA continuă să existe o scurtă perioadă de timp tranzitorie. În declarația recapitulativă, furnizorul a inclus din greșeală operațiunile la codul vechi de înregistrare în scopuri de TVA.

## 5. DOVADA PRIVIND TRANSPORTUL

### 5.1. Dispoziție relevantă

Articolul 45a din RA

### 5.2. La ce servește dispoziția?

Articolul 45a din RA prevede că o condiție pentru scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri în conformitate cu articolul 138 din DT, cu alte cuvinte bunuri care au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, este prezumată ca fiind îndeplinită în cazurile stabilite la articolul 45a alineatul (1) literele (a) sau (b).

Aceasta înseamnă, de asemenea, următoarele:

- nu este suficient în sine să survină unul dintre cazurile stabilite la literele (a) sau (b) pentru ca livrarea să fie scutită în conformitate cu articolul 138 din DT. Se prezumă că s-a îndeplinit o condiție de bază, însă, pentru ca scutirea să fie aplicabilă, trebuie să fie îndeplinite și celelalte condiții stabilite la articolul 138 din DT.
- nu este posibilă aplicarea prezumției în sens invers. Cu alte cuvinte, faptul că nu se îndeplinesc condițiile prezumției nu înseamnă în mod automat că scutirea de la articolul 138 din DT nu se aplică. Într-un astfel de caz, îi va reveni furnizorului să demonstreze, într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente, că se îndeplinesc condițiile necesare pentru aplicarea scutirii (inclusiv cele legate de transport). Cu alte cuvinte, în cazul în care nu se aplică prezumția, situația rămâne aceeași cu cea de dinainte de intrarea în vigoare a articolului 45a din RA.

Articolul 45a alineatul (2) din RA prevede că o autoritate fiscală poate să infirme prezumția stabilită la alineatul (1), și anume că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii.

Infirmarya prezumției implică, prin urmare, că autoritățile fiscale pot oferi elementele necesare pentru a demonstra că bunurile nu au fost, de fapt, expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii. Acest lucru poate fi valabil, de exemplu, în cazul în care, în timpul unui control, autoritățile fiscale descoperă că bunurile sunt în continuare prezente în antrepozitul furnizorului sau autoritățile fiscale sunt la curent cu producerea unui incident în timpul transportului care a provocat distrugerea bunurilor înainte ca acestea să părăsească teritoriul.

Atunci când autoritățile fiscale dispun de elementele necesare pentru a infirma prezumția (dată fiind natura elementelor necesare pentru ca acestea să își servească scopul), este evident că scutirea de la articolul 138 din DT nu se aplică. În acest sens, „infirmarya prezumției” înseamnă că autoritățile fiscale dețin probe care demonstrează că transportul bunurilor nu a avut loc.

„Infirmarya prezumției” este diferită de situația în care o autoritate fiscală poate demonstra că unul dintre documentele enumerate la articolul 45a RA alineatul (3), depus ca element de probă, fie conține informații incorecte, fie este chiar falsificat. Consecința, în acest caz,

ar fi neîndeplinirea condițiilor necesare pentru existența unuia dintre cazurile stabilite la alineatul (1) literele (a) sau (b). Prin urmare, furnizorul nu se mai poate baza pe prezumția că expedierea sau transportul s-a realizat dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii. Cu toate acestea, furnizorul ar putea fi totuși în măsură să prezinte fie alte documente, în conformitate cu articolul 45a din RA, care i-ar permite să beneficieze de prezumție (cu excepția cazului în care autoritățile fiscale demonstrează că și aceste documente sunt incorecte sau falsificate), fie suficiente elemente de probă pentru a dovedi că sunt îndeplinite condițiile necesare pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT.

### 5.3. Probleme detaliate ce decurg din această dispoziție

#### 5.3.1. Orientările convenite de comitetul TVA

#### **Orientări rezultate din cea de-a 113-a ședință a comitetului TVA din 3 iunie 2019**

### 3. NOUA LEGISLAȚIE – ASPECTE LEGATE DE PUNEREA ÎN APLICARE A DISPOZIȚIILOR PRIVIND TVA DIN UE ADOPTATE RECENT

3.1 Originea: Comisia

Referințe: Articolul 17a, articolul 36a, articolul 138 alineatele (1) și (1a), articolul 243 alineatul (3) și articolul 262 alineatul (2) din Directiva TVA  
Articolele 45a și 54a din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA

Subiect: Punerea în aplicare a pachetului de soluții rapide: Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului și Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului  
([Documentul taxud.c.1\(2019\)3533969 – Documentul de lucru nr. 968](#))

#### **[Documentul H – taxud.c.1\(2019\) 7901898 Documentul de lucru nr. 979](#)**

*Scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri: Semnificația termenului „independent” în legătură cu dovada privind transportul (punctul 3.3.4.)<sup>26</sup>*

Comitetul TVA este de acord, aproape în unanimitate, că, atunci când se stabilește dacă, în sensul articolului 45a alineatul (1) litera (a) și litera (b) punctul (ii) din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, două părți sunt „independente”:

- a) cele două părți nu sunt considerate ca fiind „independente” dacă partajează aceeași personalitate juridică; și
- b) se utilizează criteriile stabilite la articolul 80 din Directiva TVA, prin urmare părțile în cazul cărora sunt implicate „familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice” nu pot fi considerate independente una de cealaltă.

---

<sup>26</sup> Acest titlu se referă la secțiunea relevantă a documentului de lucru nr. 968 al comitetului TVA.



5.3.2. Ce se întâmplă cu normele naționale existente în statele membre în ceea ce privește dovada privind transportul după intrarea în vigoare a articolului 45a RA? Se vor aplica în continuare aceste norme naționale?

Statele membre sunt obligate să aplice articolul 45a RA. Aceasta înseamnă că, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile stabilite la această dispoziție, furnizorul va avea dreptul să beneficieze de prezumția relevantă. În plus, statele membre ar putea să stabilească, în legislația lor națională în materie de TVA, alte prezumții referitoare la dovada privind transportul, mai flexibile decât prezumția stabilită la articolul 45a RA. Într-un astfel de caz, furnizorul ar putea beneficia de prezumțiile de la articolul 45a RA și/sau de cele stabilite în legislația națională în materie de TVA, sub rezerva îndeplinirii condițiilor relevante. În acest sens, normele naționale existente în materie de TVA care stabilesc condițiile referitoare la dovada privind transportul și sunt mai flexibile decât cele prevăzute de articolul 45a RA se pot aplica în continuare.

5.3.3. Ce se întâmplă dacă nu sunt îndeplinite condițiile pentru prezumarea transportului de la articolul 45a RA? Înseamnă că scutirea prevăzută la articolul 138 din DT nu se va aplica în acest caz?

Faptul că nu sunt îndeplinite condițiile pentru existența unuia dintre cazurile stabilite la articolul 45a RA alineatul (1) literele (a) sau (b) nu înseamnă în mod automat că scutirea de la articolul 138 din DT nu se va aplica. În acest caz, îi va reveni furnizorului să demonstreze, într-un mod care să fie considerat satisfăcător de către autoritățile fiscale, că se îndeplinesc condițiile necesare pentru aplicarea scutirii (inclusiv cele legate de transport) prevăzute la articolul 138 din DT.

5.3.4. Ce se întâmplă dacă o autoritate fiscală poate demonstra că unul dintre documentele enumerate la articolul 45a alineatul (3) din RA, depus ca element de probă, fie conține informații incorecte, fie este chiar falsificat? Poate vânzătorul să se bazeze în continuare pe prezumția privind expedierea sau transportul?

Dacă o autoritate fiscală poate demonstra că unul dintre documentele depuse ca elemente de probă fie conține informații incorecte, fie este chiar falsificat, vânzătorul nu se mai poate baza pe prezumție, deoarece nu se îndeplinesc condițiile necesare pentru existența unuia dintre cazurile stabilite la articolul 45a alineatul (1) literele (a) sau (b) din RA.

Cu toate acestea, vânzătorul ar putea fi totuși în măsură să prezinte fie alte documente, în conformitate cu articolul 45a din RA, care i-ar permite să beneficieze de prezumție (cu excepția cazului în care autoritățile fiscale demonstrează că și aceste documente sunt incorecte sau falsificate), fie suficiente elemente de probă pentru a dovedi că sunt îndeplinite condițiile necesare pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 138 din DT.

5.3.5. Ce se întâmplă dacă furnizorul sau achizitorul efectuează transportul folosind propriile sale mijloace de transport?

În acest caz, prezumția nu se aplică, deoarece nu este îndeplinită cerința prevăzută la articolul 45a alineatul (1) litera (a) și litera (b) punctul (ii) din RA pentru elementele de probă necontradictorii, care trebuie să fie prezentate de două părți diferite care sunt independente una de cealaltă, de vânzător și de achizitor.

5.3.6. Ce anume trebuie considerat „declarație scrisă” de către achizitor în sensul articolului 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA? În ce format (hârtie

și/sau electronic) va fi acceptată aceasta de către autoritățile fiscale – de exemplu, transmitere prin e-mail sau un document original semnat?

Orice document care conține toate elementele menționate la articolul 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA trebuie să fie considerat „declarație scrisă” în sensul acestei dispoziții.

Nu există norme specifice în RA privind formatul în care trebuie transmisă declarația scrisă. Ar fi o așteptare rezonabilă ca statele membre să fie flexibile în această privință și să nu impună limitări stricte, de exemplu obligația de a transmite neapărat documente pe suport de hârtie, ci să accepte și o versiune electronică în măsura în care aceasta conține toate informațiile solicitate la articolul 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA.

5.3.7. În ce format (hârtie și/sau electronic) vor fi acceptate de către autoritățile fiscale documentele utilizate ca elemente de probă privind expedierea sau transportul, menționate la articolul 45a alineatul (3) din RA?

RA nu conține norme specifice privind formatul în care trebuie transmise documentele pentru a fi acceptate ca elemente de probă privind expedierea sau transportul, menționate la articolul 45a alineatul (3) din RA. Ar fi o așteptare rezonabilă ca statele membre să fie flexibile în această privință și să nu impună limitări stricte, de exemplu obligația de transmite neapărat documente pe suport de hârtie, ci să accepte și o versiune electronică a acestor documente.

5.3.8. Ce se întâmplă dacă achizitorul nu furnizează vânzătorului declarația scrisă menționată la articolul 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din RA până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării?

Scopul termenului-limită de zece zile este de a stabili un cadru temporal în care achizitorul să furnizeze vânzătorului declarația scrisă, astfel încât vânzătorul să nu fie penalizat și privat de posibilitatea de a beneficia de prezumție pentru că achizitorul nu ar fi prezentat la timp declarația scrisă. Din acest motiv, chiar dacă achizitorul furnizează vânzătorului declarația scrisă după termenul-limită, vânzătorul se va putea prevala de prezumție în măsura în care toate celelalte condiții relevante de la articolul 45a din RA sunt îndeplinite.

## 6. DISPOZIȚII JURIDICE RELEVANTE

### 6.1. Directiva TVA (denumită mai sus „DT”)

#### *„Articolul 17a*

(1) Transferul de către o persoană impozabilă de bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului nu este tratat ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

(2) În sensul prezentului articol, se consideră că regimul de stocuri la dispoziția clientului există atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) bunurile sunt expediate sau transportate de o persoană impozabilă sau de o parte terță în numele său către un alt stat membru, în vederea livrării bunurilor respective în acel stat membru, într-un stadiu ulterior și după sosire, către altă persoană impozabilă care are dreptul să intre în posesia respectivelor bunuri în conformitate cu un acord existent între ambele persoane impozabile;
- (b) persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile nu și-a stabilit activitatea economică și nici nu are un sediu fix în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile;
- (c) persoana impozabilă căreia îi sunt destinate a fi livrate bunurile este înregistrată în scopuri de TVA în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile și atât identitatea sa, cât și numărul de identificare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit de statul membru respectiv sunt cunoscute de persoana impozabilă menționată la litera (b) în momentul în care începe expedierea sau transportul bunurilor;
- (d) persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile înregistrează transferul bunurilor în registrul prevăzut la articolul 243 alineatul (3) și include identitatea persoanei impozabile care achiziționează bunurile, precum și numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit acesteia de statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile în declarația recapitulativă prevăzută la articolul 262 alineatul (2).

(3) În cazul în care sunt îndeplinite condițiile stabilite la alineatul (2), se aplică următoarele norme în momentul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar către persoana impozabilă menționată la litera (c) de la alineatul (2), cu condiția ca transferul să aibă loc în termenul menționat la alineatul (4):

- (a) se consideră că a fost realizată o livrare de bunuri în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) de către persoana impozabilă care a expedit sau a transportat bunurile, fie ea însăși, fie prin intermediul unei terțe părți, în statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile;
- (b) se consideră că a fost realizată o achiziție intracomunitară de bunuri de către persoana impozabilă căreia îi sunt livrate bunurile respective în statul membru către care au fost expediate sau transportate bunurile.

(4) În cazul în care în termen de 12 luni de la sosirea bunurilor în statul membru către care au fost expediate sau transportate, bunurile nu au fost livrate persoanei impozabile căreia i-au fost destinate menționate la alineatul (2) litera (c) și la alineatul (6) și nu a survenit niciuna dintre circumstanțele prevăzute la alineatul (7), un transfer în înțelesul articolului 17 este considerat a avea loc în ziua următoare expirării perioadei de 12 luni.

(5) Nu se consideră că are loc un transfer în înțelesul articolului 17 în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:

(a) dreptul de a dispune de bunuri nu a fost transferat, iar bunurile respective sunt returnate în statul membru din care au fost expediate sau transportate, în termenul menționat la alineatul (4); și

(b) persoana impozabilă care a expediat sau transportat bunurile înregistrează returul acestora în registrul prevăzut la articolul 243 alineatul (3).

(6) În cazul în care în termenul menționat la alineatul (4), persoana impozabilă menționată la alineatul (2) litera (c) este înlocuită cu o altă persoană impozabilă, nu se consideră că are loc un transfer în înțelesul articolului 17 în momentul înlocuirii, cu următoarele condiții:

(a) sunt îndeplinite toate celelalte condiții aplicabile de la alineatul (2); și

(b) înlocuirea se înregistrează de către persoana impozabilă prevăzută la alineatul (2) litera (b) în registrul prevăzut la articolul 243 alineatul (3).

(7) În cazul în care în termenul prevăzut la alineatul (4) nu mai este îndeplinită oricare dintre condițiile stabilite la alineatele (2) și (6), în conformitate cu articolul 17 se consideră a avea loc un transfer de bunuri în momentul în care condiția relevantă nu mai este îndeplinită.

În cazul în care bunurile sunt livrate unei alte persoane decât persoana impozabilă menționată la alineatul (2) litera (c) sau la alineatul (6), condițiile stabilite la alineatele (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite imediat înainte de o astfel de livrare.

În cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate în altă țară decât statul membru din care au fost transferate inițial, condițiile stabilite la alineatele (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite imediat înainte de începerea unei astfel de expediții sau a unui astfel de transport în altă țară.

În caz de distrugere, pierdere sau furt al bunurilor, condițiile stabilite la alineatele (2) și (6) se consideră că încetează să mai fie îndeplinite la data la care bunurile au fost efectiv pierdute, furate sau distruse sau, dacă este imposibil să se determine respectiva dată, de la data în care s-a descoperit lipsa sau distrugerea bunurilor.”

### *Articolul 36a*

(1) În cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț, expediția sau transportul este atribuit numai livrării efectuate către operatorul intermediar.

(2) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1), expediția sau transportul este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar în cazul în care operatorul intermediar a comunicat furnizorului său numărul de identificare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile.

(3) În sensul prezentului articol, «operator intermediar» înseamnă un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor din lanț, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său.

(4) Prezentul articol nu se aplică situațiilor care intră sub incidența articolului 14a.”;

#### *Articolul 138*

„(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Comunității, de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) bunurile sunt livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor;
- (b) persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor și a indicat furnizorului acest număr de identificare în scopuri de TVA.”;

„(1a) Scutirea prevăzută la alineatul (1) nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la articolele 262 și 263 de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul articolului 264, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.”;

...

#### *Articolul 243*

...

(3) Fiecare persoană impozabilă care transferă bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului menționat la articolul 17a păstrează un registru care permite autorităților fiscale să verifice aplicarea corectă a articolului respectiv.

Fiecare persoană impozabilă căreia îi sunt livrate bunurile în cadrul regimului de stoc la dispoziția clientului menționat la articolul 17a ține un registru al bunurilor respective.”

#### *Articolul 262*

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA depune o declarație recapitulativă în care menționează:

- (a) clienții înregistrați în scopuri de TVA, cărora le-a livrat bunuri în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și la articolul 138 alineatul (2) litera (c);
- (b) persoanele înregistrate în scopuri de TVA cărora le-a livrat bunuri ce i-au fost livrate prin intermediul achizițiilor intracomunitare de bunuri menționate la articolul 42;
- (c) persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA cărora le-a prestat servicii, altele decât serviciile care sunt scutite de TVA în

statul membru în care operațiunea este impozabilă și pentru care beneficiarul are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.

(2) Pe lângă informațiile menționate la alineatul (1), fiecare persoană impozabilă transmite informații cu privire la numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanelor impozabile cărora le sunt destinate bunurile expediate sau transportate în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului conform condițiilor stabilite la articolul 17a și cu privire la orice modificare a informațiilor livrate.”;

## 6.2. Regulamentul de punere în aplicare privind TVA (denumit mai sus „RA”)

### *Articolul 45a*

(1) În scopul aplicării scutirilor prevăzute la articolul 138 din Directiva 2006/112/CE, se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității, în oricare dintre următoarele cazuri:

- (a) vânzătorul indică faptul că bunurile au fost expediate sau transportate de acesta sau de o parte terță în numele său și vânzătorul fie se află în posesia a cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, fie se află în posesia unei singure dovezi menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător;
- (b) vânzătorul se află în posesia următoarelor:
  - (i) o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor; această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului; și
  - (ii) cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, sau o singură dovadă dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, care sunt emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.

Cumpărătorul furnizează vânzătorului declarația scrisă menționată la litera (b) punctul (i) până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării.

(2) O autoritate fiscală poate respinge o prezumție care a fost efectuată în conformitate cu alineatul (1).

(3) În sensul alineatului (1), următoarele documente sunt acceptate ca dovadă a expedierii sau a transportului:

- (a) documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de bunuri sau o factură de la transportatorul bunurilor;
- (b) următoarele documente:
  - (i) o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor;
  - (ii) documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;
  - (iii) o chitanță eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru.”;

#### *Articolul 54a*

(1) Registrul menționat la articolul 243 alineatul (3) din Directiva 2006/112/CE care este ținut de fiecare persoană impozabilă care transferă bunuri în cadrul regimului de stoc la dispoziția clientului conține următoarele informații:

- (a) statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile și data expediției sau transportului bunurilor;
- (b) numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile a căreia îi sunt destinate bunurile, eliberat de statul membru în care sunt expediate sau transportate bunurile;
- (c) statul membru în care sunt expediate sau transportate bunurile, numărul de identificare în scopuri de TVA al antrepozitarului, adresa antrepozitului în care sunt depozitate bunurile la sosire și data sosirii bunurilor în antrepozit;
- (d) valoarea, descrierea și cantitatea bunurilor care au sosit în antrepozit;
- (e) numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care înlocuiește persoana menționată la litera (b) de la prezentul alineat în condițiile menționate la articolul 17a alineatul (6) din Directiva 2006/112/CE;
- (f) suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor livrate și data la care se efectuează livrarea bunurilor menționate la articolul 17a alineatul (3) litera (a) din Directiva 2006/112/CE și numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului;
- (g) suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor și data apariției oricăreia dintre situații și temeiul corespunzător în conformitate cu articolul 17a alineatul (7) din Directiva 2006/112/CE;
- (h) valoarea, descrierea și cantitatea bunurilor returnate și data returnării bunurilor menționate la articolul 17a alineatul (5) din Directiva 2006/112/CE.

(2) Registrul menționat la articolul 243 alineatul (3) din Directiva 2006/112/CE care trebuie ținut de fiecare persoană impozabilă a căreia i se livrează bunuri în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului conține următoarele informații:

- (a) numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care transferă

- bunurile în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului;
- (b) descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt destinate;
  - (c) data la care bunurile care îi sunt destinate sosesc în antrepozit;
  - (d) suma impozabilă, descrierea și cantitatea bunurilor care îi sunt livrate și data la care se efectuează achiziția intracomunitară de bunuri menționată la articolul 17a alineatul (3) litera (b) din Directiva 2006/112/CE;
  - (e) descrierea și cantitatea bunurilor și data la care bunurile sunt scoase din antrepozit din ordinul persoanei impozabile menționate la litera (a);
  - (f) descrierea și cantitatea bunurilor distruse sau care lipsesc și data distrugerii, pierderii sau furtului bunurilor care au sosit anterior în antrepozit sau data la care s-a descoperit lipsa sau distrugerea bunurilor.

În cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate în regim de stocuri la dispoziția clientului la un antrepozitar diferit de persoana impozabilă căreia bunurile îi sunt destinate a fi livrate, nu este necesar ca registrul persoanei impozabile respective să conțină informațiile menționate la literele (c), (e) și (f) de la primul paragraf.”