



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. _____

din _____

privind soluționarea contestației formulată de

.....,

din oraș....., jud. Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de cu sediul în oraș Siret, jud. Suceava.

..... formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cu privire la suma de, **reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., cu privire la suma de reprezentând TVA.

În contestația formulată, societatea afirmă că suma de, reprezintă TVA la stocul de marfă pe care l-a ajustat ca urmare a modificării regimului de TVA (depășirea plafonului de scutire de 35.000 EURO) conform art. 152 alin. 6 din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 153 alin. 1 lit. c din Codul fiscal și care, potrivit

susținerilor petentei, dădeau dreptul societății de a ajusta TVA deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Contestatoarea menționează că în Codul fiscal nu este precizat care este stoc de marfă căruia i se aplică ajustarea TVA (achiziționat din România sau din Comunitate), ci este precizat doar termenul de stoc de marfă existent în depozit pentru care va plăti la vânzare TVA.

Societatea face precizarea că, în momentul achiziției, pentru stocul de marfă adusă înaintea intrării în Uniunea Europeană există declarații în vamă pentru care s-a plătit TVA în vamă, iar după intrarea în UE există TVA menționat pe facturi.

Petenta consideră că nu este corect să plătească de două ori TVA (o dată în Italia și încă o dată la vânzarea efectivă a mărfii), ci doar TVA la adaosul comercial, conform legii.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. considerând că nu se justifică motivul pentru care stocul de marfă adus din comunitate nu este supus ajustării TVA în momentul devenirii plătitor de TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina suma de, reprezentând TVA.

Controlul efectuat la a avut ca obiectiv soluționarea cu control anticipat a cererii de rambursare a sumei negative de TVA din decontul cu opțiune de rambursare aferent lunii iunie 2010, înregistrat la AFPO Siret sub nr. prin care s-a solicitat rambursarea sumei de lei.

Verificarea efectuată la societate (care a devenit plătitoare de TVA de la data de 01.01.2010 prin depășirea plafonului minim la cifra de afaceri) a vizat perioada 01.04.2010-30.06.2010.

În urma controlului anterior efectuat la societate, care a vizat perioada 01.01.2007-31.03.2010, s-a constatat faptul că, la data de 31.12.2008, a depășit plafonul de scutire de 35.000 EURO la cifra de afaceri prevăzut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, republicat, urmând ca după îndeplinirea procedurilor legale, să devină plătitor de TVA începând cu 21.02.2009.

În Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală fac precizarea că societatea s-a înregistrat ca plătitoare de TVA începând cu 01.04.2010, ca urmare a inspecției fiscale care a vizat perioada 01.01.2007-31.03.2010.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat efectuarea eronată a ajustării TVA la care avea dreptul la deducere conform prevederilor legale, în sensul că a calculat TVA aferentă stocului de mărfuri (..... lei) și TVA aferentă intrărilor de marfă efectuate în perioada 01.02.2009-31.03.2010 (..... lei) în situația în care întreg stocul de mărfuri a fost achiziționat de la parteneri de afaceri din Italia (intracomunitari), contribuabilul nu a solicitat înscrierea în scopuri de TVA și a plătit partenerilor de afaceri din Italia cota de TVA din țara de origine a mărfurilor (TVA menționată pe actele de proveniență a mărfurilor inclusă la recepție în valoarea de intrare a mărfurilor).

În consecință, organele fiscale au stabilit că suma de (..... lei + lei) a fost ajustată nejustificat.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma contestată de, reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor aflate în stoc la data trecerii la regimul normal de taxare și cea aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, în condițiile în care mărfurile au fost achiziționate dintr-un stat membru al Uniunii Europene.

În fapt, controlul efectuat la a avut ca obiectiv soluționarea cu control anticipat a cererii de rambursare a sumei negative de TVA din decontul cu opțiuni de rambursare aferent lunii iunie 2010, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Siret sub nr., prin care s-a solicitat rambursarea sumei de lei.

La data de **31.12.2008**, a depășit plafonul de scutire de 35.000 EURO la cifra de afaceri, **devenind plătitor de TVA la data de 01.02.2009**, dar s-a înregistrat cu întârziere, respectiv începând cu data de **01.04.2010**, ca urmare a unei inspecții fiscale care a vizat perioada 01.01.2007-31.03.2010.

Actuala inspecție fiscală a vizat perioada 01.04.2010-30.06.2010.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea a ajustat eronat TVA la care avea dreptul de deducere conform prevederilor legale, în sensul că a dedus TVA în sumă de lei aferentă stocului de mărfuri la data trecerii la regimul normal de taxare și TVA în sumă de lei aferentă intrărilor de mărfuri efectuate în perioada **01.02.2009-31.03.2010**, respectiv în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătită partenerilor de afaceri din Italia (intracomunitari) pentru mărfurile achiziționate (TVA menționată pe actele de proveniență a mărfurilor inclusă la recepție în valoarea de intrare a mărfurilor).

În consecință, organele fiscale au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de (..... lei + lei) a fost ajustată nejustificat.

În contestația formulată, societatea afirmă că a ajustat TVA în sumă de ca urmare a modificării regimului de TVA (depășirea plafonului de scutire de 35.000 EURO) și că, în momentul achiziției, pentru stocul de marfă achiziționat

înaintea intrării în Uniunea Europeană există declarații în vamă pentru care s-a plătit TVA în vamă, iar după intrarea în UE există TVA menționată pe facturile partenerilor de afaceri intracomunitari.

În drept, în ceea ce privește înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, la **art. 153** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

ART. 153

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

Din textele de lege menționate se reține că, în situația în care persoanele impozabile stabilite în România și desfășoară sau au intenția să desfășoare o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, iar în cursul unui an calendaristic ating sau depășesc plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), respectiv de 35.000 EURO, **au obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent**, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon.

- La **art. 152 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici alin. (6) și (9) din Legea nr. 571/2003** privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei, se precizează că :

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153. [...]

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”

Din textul de lege citat mai sus se reține că persoanele impozabile care aplică regimul special de scutire și care înregistrează o cifră de afaceri mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, respectiv o cifră de afaceri mai mare sau egală cu plafonul de 35.000 EURO, au obligația de a solicita înregistrarea lor în scopuri de TVA și acest fapt trebuie să se realizeze în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.

Data atingerii sau depășirii plafonului este prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit, iar regimul special de scutire se aplică până la data în care persoana impozabilă se înregistrează în scopuri de TVA.

În situația în care contribuabilul nu solicită sau solicită cu întârziere înregistrarea sa ca plătitor de TVA, atunci organele fiscale competente au obligația de a stabili obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

Conform prevederilor menționate, în ceea ce privește regulile privind ajustările ce se efectuează în cazul modificării regimului de taxă, acestea se stabilesc prin normele de aplicare a Codului fiscal.

- Cu privire la aplicarea prevederilor **art. 152 alin. 6 din Codul fiscal**, mai sus citat, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **la pct. 62 alin. (4) și (5)**, stipulează că:

„(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:

a) **taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;**

b) **taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;**

c) **taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.**

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea

referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”.

Din prevederile legale menționate se reține că persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege au dreptul să ajusteze taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, precum și taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea a dedus TVA în sumă de lei aferentă stocului de mărfuri la data trecerii la regimul normal de taxare și TVA în sumă de lei aferentă intrărilor de mărfuri efectuate în perioada **01.02.2009-31.03.2010**, respectiv în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată menționate mai sus întrucât mărfurile respective au fost achiziționate de la parteneri de afaceri din Italia (intracomunitari).

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că taxa pe valoarea adăugată ajustată în sumă de lei este aferentă stocului de mărfuri la data trecerii la regimul normal de taxare, achiziționate din Italia, deci la o dată când societatea nu era înregistrată ca plătitor de TVA, iar taxa pe valoarea adăugată ajustată în sumă de lei este aferentă intrărilor de mărfuri efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, deci la o dată la care era înregistrată ca plătitor de TVA.

De asemenea, se reține că atât taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă stocului de marfă, cât și taxa pe valoare adăugată în sumă de lei, aferentă intrărilor de mărfuri, au fost achitate de societatea din România furnizorului din Italia, operațiunile respective fiind impozitate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în Italia și nu în România.

Societatea consideră că are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătită partenerilor intracomunitari, întrucât aceștia au emis factură cu TVA, fără să aibă în vedere că achizițiile respective nu au reprezentat operațiuni impozabile în România, TVA fiind colectată de un alt stat membru al Uniunii Europene, operațiunile fiind impozitate în Italia și nu în România.

Conform prevederilor legale menționate, pentru ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor aflate în stoc la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, precum și taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în

scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal.

- În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile prevederile **art. 146** din Codul fiscal, unde se precizează că:

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

[...]

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1);”.

- Cu privire la aplicarea prevederilor **art. 152 alin. 6 din Codul fiscal**, mai sus citat, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **la pct. 46 alin. (1) și (4)**, stipulează că:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. [...]

(4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07. [...]

(6) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal sau o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.”

Din aceste texte de lege se reține că pentru a putea exercita dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

- În ceea ce privește achizițiile intracomunitare, începând cu data aderării la Comunitatea Europeană, acestea sunt operațiuni taxabile în România, conform prevederilor **art. 126 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde, se precizează următoarele:

„CAP. 2

Operațiuni impozabile

Art. 126

Operațiuni impozabile

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;”.

Din aceste prevederi legale rezultă că, din punctul de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile acele operațiuni care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri, locul de livrare este considerat a fi în România, livrarea este realizată de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). De asemenea, sunt operațiuni impozabile și achizițiile intracomunitare

de bunuri care sunt efectuate de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4).

- Totodată, la **art. 130¹** din Codul fiscal, se menționează că:

„ART. 130¹

Achizițiile intracomunitare de bunuri

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

- În ceea ce privește locul achiziției intracomunitare de bunuri, sunt aplicabile prevederile **art. 132¹** din Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 132¹

„Locul achiziției intracomunitare de bunuri

(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, în situația achiziției intracomunitare de bunuri, locul achiziției este locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul de față, întrucât societatea este din România și a cumpărat bunurile din comunitate, rezultă că din punct de vedere fiscal, locul achiziției este în considerat a fi în România.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă, că în perioada 01.02.2009-31.03.2010, a achiziționat de la furnizori din Italia (intracomunitar), bunuri în baza unei facturi emise de acesta (conținând TVA calculată prin aplicarea cotei de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă în țara respectivă). Contestatoarea a achitat partenerilor de afaceri din Italia TVA aferentă acelor facturi.

Conform prevederilor Codului fiscal, achizițiile intracomunitare sunt asimilate unor livrări de bunuri, iar locul livrării acestora este considerat a fi în România.

Având în vedere cele prezentate, rezultă că operațiunile desfășurate de societate, respectiv de achiziție de bunuri din Italia (intracomunitare) sunt operațiuni impozabile în România din punctul de vedere al TVA, deoarece constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri, locul de livrare fiind considerat a fi în România.

Societatea susține că are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de întrucât pentru mărfurile achiziționate după intrarea în UE, TVA

este menționată pe facturi și consideră că nu este corect să plătească de două ori TVA (o dată în Italia și încă o dată la vânzarea efectivă a mărfii), ci doar TVA la adaosul comercial, conform legii.

De asemenea, afirmă că are dreptul la deducerea acestor sume întrucât în momentul achiziției, pentru stocul de marfă adusă înaintea intrării în Uniunea Europeană există declarații în vamă pentru care s-a plătit TVA în vamă.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia a achitat TVA în statul membru al UE, unde se regăsesc furnizorii bunurilor livrate, precum și faptul că nu datorează de două ori TVA, facem precizarea că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate dintr-un stat membru în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, sunt aplicabile prevederile **art. 157 din Codul fiscal**, unde se precizează că:

Art. 157

„Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

Din aceste texte lege rezultă că taxa aferentă achizițiilor intracomunitare se înregistrează în decontul de TVA și implicit și în evidența contabilă, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Așa cum am demonstrat anterior, operațiunea este impozabilă în România, iar înregistrarea contabilă este:

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Societatea a achitat înainte de a deveni plătitoare de TVA, taxa pe valoarea adăugată furnizorului străin, deci statului în care se afla acel furnizor, iar această situație s-a datorat faptului că la momentul achiziției pentru operațiunea era scutită de TVA în România, întrucât societatea în mod nelegal nu era înregistrată în scopuri de TVA și nu deținea un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil pe care să-l transmită furnizorului din comunitate, operațiunea fiind taxabilă în acel stat.

Faptul că societatea a achitat TVA furnizorului străin, nu înseamnă că îi dă dreptul la deducerea TVA în România a acelei sume achitate în statul respectiv, contribuabilul având dreptul la deducere doar a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor impozabile în România și nu în alte state membre ale Uniunii Europene.

Aceste aspecte rezultă și din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 35 din 12 ianuarie 2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", unde la **„Instrucțiunile pentru completarea formularului (300) Decont de taxă pe valoarea adăugată”** privind modul de

completare a secțiunii „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă - Achiziții intracomunitare de bunuri și alte achiziții impozabile în România” se precizează că în decontul de TVA se cuprinde doar TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri taxabile în România.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ		- lei -	
Denumire indicatori	Valoare	TVA	
ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE DE BUNURI ȘI ALTE ACHIZIȚII IMPOZABILE ÎN ROMÂNIA			
13	Achiziții intracomunitare de bunuri destinate revânzării		
14	Achiziții intracomunitare de bunuri pentru nevoile firmei		
15	Bunuri și servicii achiziționate, pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA		
16	SUBTOTAL TAXĂ DEDUCTIBILĂ (rd. 13 + rd. 14 + rd. 15)		
17	TAXĂ DEDUSĂ CONFORM ART. 145 SAU 147		

- Conform prevederilor art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Din prevederile legale menționate se reține că persoanele impozabile au dreptul să-și exercite deducerea doar a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare care au fost impozitate în România, contribuabilii neavând dreptul să-și deducă (să-și recupereze) taxa pe valoarea adăugată plătită unui alt stat membru din taxa pe valoarea adăugată colectată în România, aceasta fiind un impozit aparținând aceluși stat.

Cu privire la **regimul taxei pe valoarea adăugată achitată în alt stat membru**, sunt aplicabile prevederile **Directivei 2008/9/CE Directivei 2008/9/CE din 12 februarie 2008** de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia deține declarații vamale pentru mărfurile achitate înainte de intrarea în UE, precizăm că petenta nu anexează la contestația formulată nici un document din care să rezulte că deține în stoc la data de 01.02.2009, de când ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri

de TVA, mărfuri achiziționate până la data de 01.01.2007 (înainte de data aderării României la UE), pentru care a achitat TVA în vamă, în baza declarațiilor vamale.

- Conform prevederilor **art. 206 alin. 1 lit. d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

- De asemenea, conform prevederilor **art. 65 alin. 1** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„**Art. 65**

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, faptul că societatea a dedus TVA achitată în statul membru al UE, aferentă mărfurilor achiziționate de la partenerii de afaceri din Italia, în condițiile în care operațiunea este imposibilă în România, precum și faptul că nu face dovada cu documente din care să rezulte că are drept de deducere a TVA aferent stocului de marfă, **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesuștinută** cu documente contestația formulată cu privire la **suma de, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 126, art. 130¹, art. 132¹ art. 146, art. 147¹, art. 152 alin. (6) și (9), art. 153, art. 157, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei, pct. 46 alin. (1) și (4), pct. 62 alin. (4) și (5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 35 din 12 ianuarie 2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", art. 65 alin. 1, art. 206 alin. 1 lit. d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulate de din orașul Siret, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cu **privire la suma de, reprezentând TVA respinsă la rambursare, ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....