



**DECIZIA nr. X /.....2017**

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ...X... S.R.L., jud. ....**, înregistrată la  
D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR\_REG ...../.....2017

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ....., asupra contestației formulate de S.C. ...X... S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... / .....2017, emisă de D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P .....

**Obiectul contestației** privește suma totală de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere nr. nr. .... / .....2017, emisă de A.J.F.P. ....

S.C. ...X... S.R.L. are sediul social în ....., CIF ....., contestația fiind depusă în original și semnată indescifrabil, în original, în conformitate cu prevederile art. 269, alin.(1), lit. e din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de către domnul avocat ....., în calitate de împuternicit în baza împuterniciri avocațiale seria ... nr. .... depusă în original la dosarul cauzei și poartă amprenta ștampilei acestuia.

Analizând **termenul de depunere** a contestației se constată că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... / .....2017, emisă de A.J.F.P. ...., a fost înmănată administratorului societății, ..... pe bază de semnătură în data de .....2017, iar contestația a fost depusă la D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. ...., în data de .....2017 și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. .... / .....2017.

Cu privire la termenul de depunere a contestației organul de soluționare în raport cu data comunicării, respectiv .....2017, reține faptul că această acțiune formulată în calea administrativă de atac s-a depus în data de .....2017. Astfel, conform prevederilor art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația a fost depusă în termenul legal.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art. 272 alin.(1) și alin.2, lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Galați este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC ...X... SRL.

**I. Prin contestația** formulată, S.C. ...X... S.R.L., solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor de plată stabilite suplimentar de ..... lei, reprezentând TVA.

În susținerea contestației, societatea invocă următoarele:

**În ceea ce privește dreptul de deducere a sumei de ..... lei TVA plătită în vamă** stabilirea este rezultatul unei erori din partea organului fiscal, motivată astfel:

În baza a trei declarații vamale de import emise de Biroul vamal ....., a fost achitată TVA în vamă de ..... lei. În baza documentelor vamale și a plăților efectuate societatea și-a exercitat dreptul de deducere.

Declarațiile vamale au la bază facturile emise de ...Y..., Turcia, în calitate de furnizor către clientul ...Z..., iar ...Z... le facturează către ...X... SRL.

Decizia de impunere este nelegală întrucât ...X... SRL are calitatea de destinatar al bunurilor în interiorul spațiului uniunii pentru produsele achiziționate de la ...Z..., acesta din urmă având calitatea de exportator al bunurilor cu loc de plecare în afara uniunii.

Livrarea efectuată de ...Z... are originea în afara teritoriului comunitar, astfel încât, conform art. 275, alin. (1), lit. a) coroborat cu art. 268, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, societatea ...Z... are calitatea de exportator al bunurilor, cu loc de plecare a tranzacției în afara Uniunii Europene, iar ...X... SRL are calitatea de destinatar în interiorul Uniunii, pe teritoriul României.

Relația ..Y... – ...Z... se realizează integral în afara teritoriului vamal al Uniunii, iar relația comercială ...Z... – ...X... SRL se realizează prin import și punerea în circulație pe teritoriul unional al mărfurilor.

În cuprinsul contestației se afirmă că actul fiscal contestat este întocmit cu încălcarea art. 295 Cod fiscal, respectiv Directiva 112/2006 CEE, menționând că pe factura aferentă tranzacției sunt trecute toate mențiunile conform art. 226b și art. 227 alin. 11, text potrivit căruia : *“În cazul unei scutiri, trimiterele la dispoziția aplicabilă conform prezentei directive sau la dispoziția națională corespondentă sau la orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sunt scutite”,* în acest context furnizorul contestatoarei specifică : *originea – Turcia, cota TVA 0% “Mărfuri vândute nedecarate vamal. Taxele se aplică la factura beneficiarului”. DAP .....*

În ceea ce privește clauza de comerț internațional DAP – Livrare la destinație, include și clauza “... importatorul este responsabil de efectuarea vămii și plata taxelor vamale”, conform INCOTERMS.

Societatea contestatoare menționează că deține Document Electronic de Import, conform art. 299, alin. (1), lit. c) Cod fiscal, documente ce au fost verificate și ridicate și de organul de control.

Societatea consideră că lămuritoare în soluționarea cauzei este adresa nr. 39...../.....05.2017 a Biroului Vamal ..... (depusă în copie la dosarul cauzei), care precizează : *“Având în vedere faptul că ...X... SRL este operatorul economic care .... A declarat marfa în cauză și a plătit taxele aferente, ținând cont de asemenea de condiția de livrare DAP ... calitatea reținută pentru acesta este de importator”.*

În ceea ce privește consemnarea în actul administrativ fiscal a faptului că ...X... SRL nu are calitatea de importator de bunuri din perspectiva TVA, mențiunea este vădit nelegală, acest lucru fiind stipulat în art. 275 al Directiva 2006/112/CA a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Potrivit art. 275 formalitățile privind importul bunurilor prevăzute la art. 274 sunt identice cu cele stabilite de dispozițiile vamale comunitare în vigoare pentru importul de bunuri pe teritoriul vamal al Comunității.

Formularul tipizat Declarație Electronică de Import este conceput la nivel de Comunitate, conform Codului Vamal și Directivei 112/2006.

Potrivit art. 178 din Norme, care reglementează exercitarea dreptului de deducere *“Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții: .... (e) pentru deducerile în temeiul art. 168, lit. e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective”.*

În consecință calitatea oferită prin DEI societății este de destinatar, caseta armonizată cu legislația europeană.

Potrivit art. 285 din Codul fiscal privind faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri, se arată : *„1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe europene similare, stabilite ca urmare a unei politici*

comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe europene ... o achită”.

Potrivit art. 297 din Codul fiscal privind sfera de aplicare a dreptului de deducere : „dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității”.

Potrivit normelor de aplicare a Codului fiscal „ (5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297, alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297, alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

Prin invocarea prevederilor legale enunțate mai sus societatea contestatoare precizează că legiuitorul a statuat cu privire la posibilitatea ca orice persoană impozabilă să aibă dreptul să-și deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Se precizează că ...X... SRL a acționat în Vamă în nume propriu, nu în numele furnizorului ...Z... UK sau Malta, în vamă neexistând un document prin care acestea să delege pentru vămuirea mărfurilor, condiție esențială pentru ca mărfurile să fie puse în circulație în Comunitate pe numele său (...Z...).

**În ceea ce privește TVA colectată de .... lei** societatea afirmă că obligativitatea colectării TVA la 90 zile a fost eliminată la 01.01.2014 prin OUG 111/2013 „(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică TVA la încasare”.

În consecință, în mod eronat, s-a impus obligativitatea colectării TVA în valoare de ..... lei, la facturile emise către SC ..... SRL, facturi ce au data de iunie, iulie 2015, dată ulterioară datei de 01.01.2014, facturi neîncasate, deci taxa nu este exigibilă.

**II. Organul de specialitate din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..... – Activitatea de Inspecție fiscală** a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../.....2017 prin care au fost stabilite obligații fiscale principale de plată suplimentar la TVA de ... lei .

În urma inspecției fiscale parțiale desfășurate la societate a fost încheiat raportul de inspecție fiscală nr. .../.....2017, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere atacată, raport prin care s-au constatat :

Taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată suplimentar este de ..... lei, din care :  
- suma de ... lei, TVA achitată în vamă, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere;  
- suma de ... lei, TVA colectată aferentă facturilor emise pe numele unui partener care aplica sistemul TVA la încasare;  
- suma de ... lei, TVA dedusă prin decontul de TVA prin înscrierea la rândul regularizării TVA deductibilă fără justificare.

**În ceea ce privește suma de ... lei**, în raportul de inspecție fiscală, organele de specialitate au consemnat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza a trei documente electronice de import emise de Biroul Vamal ..., având ca destinatar SC ...X... SRL, astfel : suma de ... lei în luna ... 2016, suma de ... lei în luna ... 2016 și suma de ... lei în luna ... 2017.

Declarațiile vamale de import au la bază facturile externe emise de ...Y... – Turcia în calitate de furnizor către clientul ...Z..., scrisorile de transport din care rezultă locul de plecare, respectiv Turcia și locul de descărcare al mărfii, respectiv ..... – România.

Marfa este refacturată de către ...Z... UK și ...Z... Malta către SC ...X... SRL.

În raport se precizează că documentele electronice de import au ca destinatar pe SC ...X... SRL, în aceste documente este menționată valoarea TVA de achitat în vamă, iar plata a fost efectuată prin ordine de plată de către SC ...X... SRL.

De asemenea, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se precizează că ...Z... declară livrarea intracomunitară a bunurilor achiziționate de la ...Y... pe numele ...X... SRL.

Deși SC ...X... SRL primește facturi de la ...Z... din Malta/ Marea Britanie, aceasta nu declară achiziții intracomunitare de bunuri, organele de inspecție fiscală nu consideră ca SC ...X... SRL face o achiziție intracomunitară de bunuri, deoarece bunurile nu sunt livrate de pe teritoriul comunitar nefiind respectate prevederile art. 273 din Codul fiscal .

Având în vedere că nu este o achiziție intracomunitară de bunuri, valoarea bunurilor importate, puse în circulație pe teritoriul României, nu se declară prin declarația recapitulativă 390 VIES.

În timpul inspecției fiscale au fost solicitate administratorului societății contractele încheiate între ...Z... și ...X...SRL, neputând fi prezentate motivat de faptul că nu au fost încheiate contracte juridice ci doar e-mailuri din care rezultă comanda fermă de achiziție de produse.

În contextul inexistenței unui contract comercial, organele de inspecție afirmă că se certifică faptul că a fost plătit transportul, restul costurilor (asigurare, manipulare, etc.) sunt adiționale transportului. În situația condițiilor de livrare DAP vânzătorul suportă toate cheltuielile și riscurile pentru livrarea mărfii la locul de destinație convenit. De asemenea se precizează că nici o condiție de livrare INCOTERMS nu acoperă costul taxelor vamale, formalităților vamale privind întocmirea și depunerea declarației vamale de import/export la locul de destinație.

În aceste condiții, societatea nu are dreptul de a exercita deducerea TVA deoarece nu este îndeplinită condiția de la art. 299, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal : *„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții : .... c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punctul de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize”.*

Astfel se concluzionează că acest drept revine doar proprietarului de bunuri , respectiv ...Z... LTD din Malta sau Marea Britanie, dar numai dacă se înregistrează în scopuri de TVA în România.

Conform documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală constată că SC ...X...SRL nu are calitatea de importator de bunuri din perspectiva TVA astfel încât acesta să-și exercite dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 299, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Persoana care are calitatea de importator este definită de art. 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – *„Semnificația unor termeni și expresii”*, respectiv la punctul 15 ca fiind: *„persoana pe numele căreia sunt declarate bunurile, în momentul în care taxa la import devine exigibilă, conform art. 285 și care în cazul importurilor taxabile este obligată la plata taxei conform art. 309”*, astfel rezultă că TVA pentru marfa introdusă pe teritoriul Comunității Europene revine primului proprietar de bunuri și nu destinatarului de bunuri.

Conform art. 309 din Codul fiscal, în vigoare în perioada constatărilor „*plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului*”, respectiv a celui care este primul proprietar al mărfii în Comunitatea Europeană.

Având în vedere cele menționate mai sus organele de inspecție concluzionează că SC ...X...SRL nu poate să-și exercite dreptul de deducere al TVA înscrisă în declarațiile vamale de import.

Acest aspect este reglementat la pct. 82, alin. 2 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, care prevede: „*orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 285 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente importului decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1). Refacturarea întregii valori a bunurilor se realizează doar în scopul taxei pe valoarea adăugată, neimplicând existența unei tranzacții*”.

Astfel, se precizează în raport, că SC ...X...SRL își poate exercita dreptul de deducere a taxei doar în situația în care refacturează pe numele firme ...Z... valoarea bunurilor primite din Turcia.

În drept, organele de inspecție fiscală, menționează că au avut în vedere la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .....lei : art. 299, alin.(1), lit. c) coroborat cu art. 309 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct. 82, alin. (2) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

**În ceea ce privește suma de ..... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC ...X...SRL a emis facturi către doi parteneri iar TVA înscrisă în facturi nu a fost colectată, după cum urmează :

- pentru fact. nr. 809/08.03.2015 emisă pe numele ..... SRL , nu a fost colectată TVA de 9 lei în luna .... 2015;
- pentru factura nr. 53/03.04.2015 emisă pe numele ..... SRL, nu a fost colectată TVA de 22 lei în luna .... 2015.

Temeiul de drept invocat : art. 134, alin. 4<sup>1</sup> „*În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut de art. 134<sup>2</sup>, alin. (3), regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz*”.

**Pentru suma de ..... lei** reprezentând TVA stabilită de plată suplimentar, organele de inspecție fiscală au constatat că în decontul de TVA întocmit și depus pentru luna septembrie 2016 această sumă este înscrisă pe rândul regularizării TVA deductibilă, fără a fi evidențiată distinct în evidența contabilă a societății și prin care să se justifice deducerea.

Temeiul de drept pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere este reprezentat de art. 299, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*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 ori 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. ....9, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică TVA la încasare,*

respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”.

**Prin referatul motivat cu propuneri de soluționare**, întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **organul emitent** al actului administrativ fiscal contestat, **propune respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC ...X...SRL împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. ....2017 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice ....., în baza constatărilor înscrise în Raportul de Inspecție Fiscală nr. ....2017, în cuantum total de ....lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă controlului se rețin următoarele:**

Cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Galați, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constă în a se stabili dacă suma contestată de ....lei, reprezentând TVA este datorată către bugetul de stat în condițiile aspectelor constatate de către inspecția fiscală în raport cu motivele societății comerciale invocate în susținere și care nu vizează totalitatea acestora.

Din raportul de inspecție fiscală nr. ....2017 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....2017 emisă în baza acestuia, cu privire la obligațiile fiscale suplimentare contestate se rețin următoarele:

Pentru suma de ....lei

**În fapt**, SC ...X...SRL, în baza a trei documente electronice de import (D.E.I.), a introdus în România mărfuri provenind din Turcia, după cum urmează :

**D.E.I. nr. ..../.....2016**

- expeditor / exportator : ...Y.... / TURCIA ptr. ...Z... LTD / ANGLIA,
- destinatar : ...X...SRL /....., RO
- țara de origine – Turcia,
- țara de destinație – România,
- descrierea bunului – .....(folosit ca îngrășământ),
- cantitatea ..... kg
- valoare statistică ..... lei (..... USD \* ....)
- valoare TVA stabilită de plată de ..... lei.
- factura nr. ..../.....2016 emisă de ...Y.... din Turcia pe numele ...Z... LTD, London, UK ;
- factura nr. UK/.... /...2016 emisă de ...Z... LTD, London, UK, Cod înregistrare TVA nr. GB ..... pe numele SC ...X...SRL;
- scrisoare de transport (CMR) fără număr /.....2016;
- extras cont din data de .....2016 emis de BC.... S.A. prin care contul SC ...X...SRL a fost debitat cu suma de ....lei , beneficiar Biroul Vamal ....., explicația plății TVA vamă import sulfat de cupru.

**D.E.I. nr. ..../.....2016**

- expeditor / exportator : ...Y.... / TURCIA ptr. ...Z... LTD / MALTA,

- destinatar : ...X...SRL /....., RO
- țara de origine – Turcia,
- țara de destinație – România,
- descrierea bunului – .....(folosit ca îngrășământ),
- cantitatea ..... kg
- valoare statistică ..... lei (..... USD \* .....)
- valoare TVA stabilită de plată de ..... lei.
- factura nr. ....../.....2016 emisă de ...Y... din Turcia pe numele ...Z... LTD, Malta ;
- factura nr. MT/..... /.....2016 emisă de ...Z... LTD, Malta, Cod înregistrare TVA nr. MT....., pe numele SC ...X...SRL;
- scrisoare de transport (CMR) ..... /.....2016;
- extras cont din data de .....2016 emis de BC... S.A. prin care contul SC ...X...SRL a fost debitat cu suma de ..... lei, beneficiar Biroul Vamal ....., explicația plății TVA vamă .

**D.E.I. nr. ....../.....2017**

- expeditor / exportator : ...Y... / TURCIA ptr. ...Z... LTD / ANGLIA,
- destinatar : ...X...SRL /....., RO
- țara de origine – Turcia,
- țara de destinație – România,
- descrierea bunului – .....(folosit ca îngrășământ),
- cantitatea ..... kg
- valoare statistică ..... lei (..... USD \* ....)
- valoare TVA stabilită de plată de ..... lei.
- factura nr. ....../.....2017 emisă de ...Y... din Turcia pe numele ...Z... LTD, Malta ;
- factura nr. .... /.....2017 emisă de ...Z... LTD, Malta, Cod înregistrare TVA nr. MT..... pe numele SC ...X...SRL;
- scrisoare de transport (CMR) ..... /.....2017;
- ordin de plată electronic din data de .....2017 prin care a fost achitată suma de ..... lei, beneficiar Biroul Vamal ..... cu explicația plății TVA vamă pentru îngrășământ .....

Documentele în cauză sunt atașate, în copie, la dosarul cauzei .

Se reține că taxa pe valoarea adăugată achitată în vamă de către SC ...X...SRL de .....lei ( .....lei + ..... lei + ..... lei) a fost înregistrată în evidența contabilă drept TVA deductibilă.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că societății nu i s-a acordat dreptul de deducere a TVA achitată în vamă, întrucât nu are calitatea de importator de bunuri din perspectiva TVA astfel încât aceasta să-și exercite dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 299, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Se reține de asemenea din raportul de inspecție fiscală faptul că, SC ...X...SRL își poate exercita dreptul de deducere a taxei doar în situația în care refacează pe numele firme ...Z... valoarea bunurilor primite din Turcia.

S-a reținut că organele de inspecție fiscală consideră că, furnizorul, ...Z... LTD UK/MALTA, după caz, are calitatea de importator, iar SC ...X...SRL a acționat în vamă în numele acestuia, având posibilitatea deducerii TVA numai în situația refacturării sumei achitate către furnizorul său.

Prin contestația formulată, se afirmă că prin documentul electronic de import SC ...X...SRL are calitatea de destinatar, a achitat TVA în vamă, are drept de deducere a taxei plătite.

Livrarea efectuată de ...Z... are originea în afara teritoriului comunitar, astfel încât, conform art. 275, alin. (1), lit. a) coroborat cu art. 268, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, societatea

...Z... are calitatea de exportator al bunurilor, cu loc de plecare a tranzacției în afara Uniunii Europene, iar ...X...SRL are calitatea de destinatar în interiorul Uniunii, pe teritoriul României.

Relația ...Y... – ...Z... se realizează integral în afara teritoriului vamal al Uniunii, iar relația comercială ...Z... – ...X...SRL se realizează prin import și punerea în circulație pe teritoriul unional al mărfurilor.

În susținere este invocat și art. 275 al Directiva 2006/112/CA a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Potrivit art. 275 formalitățile privind importul bunurilor prevăzute la art. 274 sunt identice cu cele stabilite de dispozițiile vamale comunitare în vigoare pentru importul de bunuri pe teritoriul vamal al Comunității.

De asemenea societatea contestatoare precizează că relevanță, în cauză, are și adresa nr. .... / .....2017 emisă de Biroul Vamal de Interior .....

Din documentele anexate în copie la dosarul cauzei se reține că SC ...X...SRL prin adresa fără număr, înregistrată la B.V.I. .... sub nr. .... / .....2017, a solicitat lămuriri cu privire la calitatea sa în raporturile comerciale arătate anterior, întrucât pe formularul D.E.I. nu apare termenul de importator. A explicat organelor vamale că marfa pleacă din Turcia cu destinatar ...X...SRL prin ...Z... LTD care o vinde nevămuită destinatarului final (firma din România), condiția de livrare fiind DAP ..... (Incoterms : „importatorul este responsabil de efectuarea vămuirii și de plata taxelor vamale”).

Prin adresa nr. .... / .....2017, organul vamal răspunde solicitării, astfel :

„1. În conformitate cu prevederile Reg. Delegat UE al Comisiei nr. 341/2015 de completare a Reg. UE nr. 952/2013 privind Codul Vamal al Uniunii, în care se stabilește modul de completare al declarației vamale, precizăm că în caseta 8 – Destinatar se completează numărul EORI atribuit operatorilor economici de către autoritatea vamală pentru înregistrarea în scopuri vamale ( art. 1 alin. 18 din Reg. Delegat UE 2015/2446).

2. În conformitate cu prevederile Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2015/2447 al Comisiei – Titlul II, IV/3 – Rolul (rolurile) solicitantului în cadrul lanțului internațional de aprovizionare – termenul de **Importator** reprezintă „Partea care depune sau în numele căreia un comisionar în vamă ori o altă persoană autorizată depune o declarație de import. Aceasta poate include o persoană care are în posesie mărfurile sau căreia îi sunt expediate mărfurile”.

Din documentele depuse în copie la dosarul cauzei se rețin următoarele :

Firma producătoare din Turcia ...Y.... livrează prin trei facturi fiscale, respectiv nr. .... / .....2016, nr. .... / .....2016 și nr. .... / .....2017, ..... către ...Z... LTD UK/Malta, după caz, pe facturile fiscale se specifică „ KONSINYE : SC ...X...SRL, ....., jud. ...., România”.

Din documentele de transport internațional al mărfurilor (CMR) depuse în copie la dosarul cauzei, respectiv fără număr din ....2016, nr. .... / .....2016 și nr. .... / .....2017 se reține că expeditorul mărfurilor este ...Y...., cumpărătorul acestora este ...Z... LTD UK/Malta, după caz, locul de plecare este Istanbul / Turcia, locul de descărcare este .... / România , iar în caseta 13 a CMR – Instrucțiunile expeditorului se menționează CONSIGNE : SC ...X...SRL, ....., jud. ...., România.

Mărfurile cumpărate de la ...Y.... au fost refacturate de ...Z... LTD UK / Malta către SC ...X...SRL, astfel : factura nr. UK/.... din .....2016, factura nr. MT/.... / .....2016 și factura nr. MT/.... din .....2017.

Din analizarea declarațiilor electronice de import (D.E.I.), depuse în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În caseta 2 - Expeditor/Exportator este înscris: ...Y... ISTANBUL / TURCIA PTR. ...Z... LTD ANGLIA/ MALTA, după caz.



În caseta 8 - Destinatari este înscris ...X...SRL , ....., RO, nr. RO.....

În caseta 14 – Declarant/Reprezentant, este înscris: [2] nr. RO....., ..... S.A., ....., nr. ...., ....., RO.

În caseta 54 – Locul și data, este înscris: ..... 2017 iar la semnătura și numele declarantului/reprezentantului din această casetă este înscris numele ..... este semnat indescifrabil și aplicată amprența ștampilei SC ..... S.A..

Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2460/22.08.2016 pentru aprobarea Normelor tehnice de aplicare a dreptului de reprezentare prevăzut în Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, și Instrucțiunilor de completare a casetelor 2, 8, 14 și 54 ale declarației vamale în situații particulare ce decurg din tipul reprezentării stipulează :

*„B. declararea prin reprezentare directă*

*Art. 2 – (1) În caseta 2 sau 8, după caz, a declarației vamale se indică numele și prenumele sau denumirea exportatorului/expeditorului, respectiv destinatarul real al mărfurilor.*

*(2) În caseta 14 a declarației vamale se indică codul de reprezentare [2], urmat de datele de identificare ale reprezentantului în vamă care acționează în numele și pe seama persoanei înscrise în caseta 2 sau 8, după caz, pe care o reprezintă. În acest caz persoana menționată în caseta 14 a declarației vamale are calitatea de reprezentant.*

*(3) În caseta 54 a declarației vamale apare semnătura reprezentantului menționat în caseta 14”.*

Față de cele reținute anterior și prevederile legale incidente organul de soluționare constată, în fapt , că reprezentantul în vamă (comisionarul vamal) este SC ..... S.A și nu SC ...X...SRL , așa cum eronat menționează organele de inspecție fiscală la pagina 13 din Referatul cu propuneri de soluționare înaintat cu adresa nr...../.....2017.

Conform datelor înscrise în caseta 8 a declarațiilor electronice de import și în conformitate cu prevederile legale citate anterior, se reține că SC ...X...SRL este în fapt destinatarul mărfurilor.

Pricina supusă dezlegării este dacă SC ..... S.A. a acționat în vamă în numele și pe seama exportatorului/expeditorului ori în numele și pe seama destinatarului mărfurilor.

Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2015/2447, în Titlul II, IV/3, stipulează :  
*„Rolul (rolurile) solicitantului în cadrul lanțului internațional de aprovizionare : cod - IM, rol – Importator, descriere – Parte care depune sau în numele căreia un comisionar în vamă ori o altă persoană autorizată depune o declarație de import. Aceasta poate include o persoană care are în posesie mărfurile sau căreia îi sunt expediate mărfurile.”*

Acest fapt se reține și din adresa nr. ..../.....2017 emisă de Biroul Vamal de interior ....., anexată în copie dosarului cauzei.

Prin adresa nr. ..../.....2017, organul de soluționare a solicitat organului emitent al actelor administrative fiscale atacate informații și precizări relevante în soluționarea cauzei, și exprimarea punctului de vedere față de susținerea societății contestatoare în legătură cu adresa nr. ..../.....2017 emisă de Biroul Vamal de Interior .....

Despre acest aspect, prin adresa nr. ..../.....2017 a fost înștiințată și contestatoarea asupra faptului că în cauză devin incidente prevederile art. 77.alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, privind prelungirea termenului de soluționare.

Prin adresa nr. ..../.....2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR\_REG ..... /.....2017, organul emitent al actelor administrative fiscale atacate a comunicat răspunsul la solicitarea organului de soluționare competent.

Din răspunsul formulat și comunicat se reține că organele de inspecție fiscală, la data stabilirii creanței fiscale au analizat atât solicitarea contestatoarei către Biroul Vamal de Interior ..... cât și răspunsul dat prin adresa nr. ..../.....2017 menținându-și în continuare punctul de vedere din referatul cu propuneri de soluționare întocmit, potrivit căruia doar proprietarul bunurilor, respectiv ...Z... LTD din Malta sau Marea Britanie are acest drept de deducere cu condiția înregistrării în scopuri de TVA în România.

Se mai precizează că SC ...X...SRL, în calitate de persoană care nu este obligată la plata taxei pentru import, dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă, nu are drept de deducere decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv refacturarea taxei către persoana care ar fi avut calitatea de importator.

Prin adresa de completare a dosarului cauzei organul de inspecție fiscală nu formulează o altă propunere de soluționare.

Având în vedere motivele invocate în contestație raportate la actele administrative fiscale atacate, documentele aflate la dosarul cauzei, precizările organelor de inspecție fiscală și prevederile legale incidente, organul de soluționare reține:

În Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de importator este definit de art. 266 alin. (1), pct. 15 ca fiind persoana pe numele căreia sunt declarate bunurile, în momentul în care taxa la import devine exigibilă, și care în cazul importurilor taxabile este obligată la plata taxei.

Punctul 82. alin. (1), lit. a) din H.G. nr. 1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Codului fiscal stipulează că, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil, iar acesta este cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România.

Din cele arătate anterior rezultă că de regulă importatorul este cumpărătorul către care se expediază bunurile, iar în absența acestuia importator este proprietarul bunurilor la data la care taxa devine exigibilă la import. Doar prin excepție furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator.

În cauza dedusă judecătii, organele de inspecție fiscală nu fac dovada că a existat din partea furnizorului, în speță ...Z... LTD Anglia/Malta, după caz, ori din partea furnizorului anterior, în speță ...Y.... o opțiune de a fi importator ceea ce ar fi reprezentat o excepție de la regulă.

În această situație se poate reține numai faptul că, cumpărătorul bunurilor care este beneficiarul în fapt al mărfurilor, respectiv SC ...X...SRL, ar avea calitatea de importator, prin reprezentantul în vamă care a acționat în numele și pe seama sa, în speță SC ... S.A. și care a întocmit formalitățile vamale necesare, a achitat TVA calculată conform declarațiilor electronice de import.

Această concluzie se bazează și pe faptul că la data introducerii în România a mărfurilor provenite din afara teritoriului comunitar, destinat al mărfurilor, în baza facturilor emise de ...Z... LTD Anglia/Malta, după caz, este SC ...X...SRL.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. ....2017, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere atacată, se reține următoarea inadvertență:

- la pagina 9 se menționează că **produsul .....(.....), provenit din Turcia, se regăsește în stocurile de mărfuri aflate în proprietatea SC ...X...SRL, deci, se recunoaște calitate de proprietar a petentei și nu a firmei ...Z... LTD Malta sau Marea Britanie, așa cum se susține la pag.13 „acest drept de deducere revine doar proprietarului de bunuri, respectiv ...Z... LTD Malta sau Marea Britanie”.**

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscale, s-a reținut că, în conformitate cu prevederile art.309 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare „plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului”, în fapt, societății contestatoare, care, așa cum rezultă și din capitolul III – Constatări fiscale, pag. 9, este proprietara produsului .....(.....) , având ca țară de origine Turcia.

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală cu privire la calitatea de proprietar și respectiv importator al bunurilor a firmei ...Z... LTD Malta sau Marea Britanie, din Raportul de inspecție fiscală nr. ....2017 s-a reținut că, deși furnizorul declară o livrare intracomunitară de bunuri, totuși „nu se poate considera că societatea SC ...X...SRL efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri deoarece bunurile nu sunt expediate de pe teritoriul comunitar astfel încât să fie respectată definiția achiziției intracomunitare de bunuri”. Astfel, organele de inspecție fiscală, recunosc faptul că bunurile nu au fost în proprietatea firmei ...Z... LTD Malta sau Marea Britanie, marfa având ca loc de plecare – Turcia, iar ca destinație – ....., ....., România.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 309 din Legea nr. 227/ 2015 și pct. 82. alin. (3), din H.G. nr. 1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Codului fiscal, unde se prevede că:

*„82. (1) În aplicarea art. 309 din Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:*

*a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România, cu excepția livrărilor de bunuri pentru care se aplică regulile prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) și f) din Codul fiscal;*

*[...]*

*(3) Persoanele impozabile care au obligația plății taxei în calitate de importatori conform alin. (1) au dreptul să deducă taxa în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302 din Codul fiscal”,*

persoana impozabilă în calitate de importator și destinatar al bunurilor, în acest caz ar fi SC ...X...SRL, care are dreptul să deducă taxa în limitele și în condițiile stabilite prin lege.

**În drept**, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 6, art.73, art. 279 alin (3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu ale pct. 11. 4, și 11. 5 din Ordinul PANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

### **Legea nr.207/2015**

#### **Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă*

anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.. “

**Art. 73 „ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

**Art.279**

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis **vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**”

**O PANAF Nr. 3741/2015**

„11. 4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

**11. 5** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentele depuse la dosarul cauzei, pentru suma de .....lei reprezentând TVA, se va pronunța soluția de desființare parțială a actului administrativ fiscal atacat. Așadar, în acest caz se impune de către organul de inspecție fiscală reanalizarea situației de fapt fiscale a societății comerciale în cauză cu privire la obligația fiscală vizată, în funcție de modalitatea, în care s-au derulat, în fapt, tranzacțiile comerciale în speță în vederea stabilirii, în mod corespunzător, avându-se în vedere strict considerentele prezentate mai sus.

În ceea ce privește suma de ..... lei stabilită de plată suplimentar, societatea afirmă că obligativitatea colectării TVA la 90 zile a fost eliminată la 01.01.2014 prin OUG 111/2013 „(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2), exigibilitatea taxei

*intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică TVA la încasare”.*

În consecință, în mod eronat, s-a impus obligativitatea colectării TVA în valoare de ..... lei, la facturile emise către SC ..... SRL, facturi ce au datele de ..., .... 2015, ulterioare datei de 01.01.2014, facturi neîncasate, deci taxa nu este exigibilă.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că SC ...X...SRL a emis facturi către doi parteneri iar TVA înscrisă în facturi nu a fost colectată, după cum urmează :

- pentru fact. nr. .../.....2015 emisă pe numele ..... SRL , nu a fost colectată TVA de ... lei la luna .... 2015;
- pentru factura nr. ..../.....2015 emisă pe numele ..... SRL, nu a fost colectată TVA de ... lei la luna ... 2015.

Temeiul de drept invocat în raportul de inspecție fiscală este reprezentat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 134, alin. 4<sup>1</sup>: *„În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut de art. 134<sup>2</sup>, alin. (3), regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz”.*

Din raportul de inspecție fiscală se reține că începând cu data de 01.01.2013 SC ...X...SRL este sub incidența art. 134<sup>2</sup>, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv aplică sistemul TVA la încasare.

Din documentele atașate în copie la dosarul cauzei, respectiv jurnalul de vânzări cu TVA la încasare întocmit la .....2017 se reține că factura nr. .../.....2015 emisă către ....., CUI .... în sumă de ... lei este neîncasată, iar TVA aferentă de ... lei se regăsește în coloana „Valori neexigibile sold cont 4428”.

De asemenea, factura nr. .../....2015 emisă către ..... SRL, CUI .... în sumă de .... lei este neîncasată, iar TVA aferentă de ... lei se regăsește în coloana „Valori neexigibile sold cont 4428”.

Suma totală a TVA neexigibilă din jurnalul de vânzări întocmit la data de .....2017 este de ..... lei.

În decontul de TVA depus pentru luna .... 2017 sub nr. INTERNT-11.....-2017 din .....2017, aflat în copie la dosarul cauzei, în caseta Informații privind TVA neexigibilă sau nedeductibilă, la rândul A. Livrări de bunuri și prestări de servicii realizate cărora TVA a rămas neexigibilă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, ca urmare a aplicării sistemului de TVA la încasare a fost declarată suma de .... lei.

Din raportul de inspecție fiscală nu se poate reține motivul de fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei TVA aferentă facturii nr. ....2015 trebuie colectată în luna ... 2015 și suma de ...lei TVA aferentă facturii nr. .../....2015 trebuie colectată în luna ... 2015 având în vedere că nu există mențiuni despre încasarea facturilor în speță, motiv ce conduce la obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Față de prevederea legală invocată de organele de specialitate a fi încălcată nu se face dovada că aceste facturi au fost încasate iar sumele încasate nu ar fi fost înregistrate în evidența contabilă, ori facturile fiscale au fost emise sau a fost încasat un avans înainte de data la care intervine faptul generator.

Din jurnalul de vânzări cu TVA la încasare și decontul de TVA depus pentru luna .... 2017, se reține că aceste facturi sunt neachitate la data de .....2017.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu privire la motivul invocat în susținere pentru suma de ..... lei, reprezentând TVA, organul de inspecție fiscală a menționat următoarele:

În balanța de verificare întocmită la data de .....2017 în soldul TVA neexigibilă aferentă vânzărilor societatea figura cu suma de .... lei (.... + .....) iar în evidența organului fiscal cu un sold de ..... lei (.... + ..... + 21). Precizează că în timpul inspecției fiscale au fost purtate discuții cu reprezentantul societății pentru această diferență constatată între datele înscrise jurnalul de vânzări și decontul de TVA depus la organul fiscal teritorial, reprezentantul societății motivând că evidența se ține cu ajutorul programului informatic de contabilitate și nu poate explica.

Astfel pentru această sumă, a fost emisă decizie de impunere

În baza documentelor depuse în copie la dosarul cauzei, respectiv, jurnalul de vânzări și decontul de TVA întocmite pentru luna .... 2017, organul de soluționare constată că între suma TVA neexigibilă din jurnalul de vânzări de .... lei și suma TVA neexigibilă înscrisă în decontul de TVA de .... lei există o diferență de ... lei.

TVA neexigibilă aferentă facturilor fiscale neîncasate de ..... lei se regăsește în jurnalul de vânzări cu TVA la încasare, concluzionându-se astfel, că, diferența de ... lei nu se datorează facturilor fiscale în cauză.

Mai mult sumele declarate prin decontul de TVA în secțiunea „Informații privind Taxa pe valoarea adăugată, neexigibilă sau nedeductibilă – Soldul taxei pe valoarea adăugată aferente operațiunilor realizate inclusiv în alte perioade de raportare” nu influențează taxa pe valoarea adăugată de plată / de rambursat, după caz, declarată organului fiscal prin decontul de taxa pe valoarea adăugată.

Prin raportul de inspecție fiscală nu s-a constatat că între rândul 43 – Sold TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare din decontul de TVA întocmit în care a fost înscrisă suma de .... lei și soldul TVA de plată înregistrat conform evidenței contabile există o diferență de ..... lei, diferență pentru care era îndreptățit să emită decizie de impunere.

De asemenea, organul de inspecție fiscală nu face dovada că facturile fiscale în speță sunt încasate, iar societatea era obligată la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Pentru diferența de ... lei constatată dar care nu influențează obligațiile de plată declarate organul de inspecție fiscală avea posibilitatea de a dispune prin dispoziție de măsuri corectarea sumei declarate eronat de societate prin decontul de TVA întocmit pentru luna .... 2017.

**În condițiile acestei situații de fapt**, în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent (Legea nr.571/2003, art. 134, alin. 4<sup>1</sup>) și de contestatoare (Legea nr.571/2003, art. 134<sup>2</sup>, alin. 3), și urmare a demersurilor întreprinse de organul de soluționare, contestația formulată de SC ...X...SRL, **urmează a fi admisă, în parte**, pentru capătul de cerere **pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită de plată suplimentar prin necolectarea acesteia.**

**În drept**, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>2</sup>, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ (3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare: (...)”.

**. În consecința TVA suplimentară de plată stabilită prin Decizia de impunere nr. ....2017 va fi anulată parțial cu suma de ..... lei, repartizată pe termene de plată conform anexei la decizia de impunere atacată, astfel :**

- ... lei având termen scadent ....2015,

- ... lei având termen scadent ....2015,

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în speță a următorului articol :

*ART. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.*

**Pentru suma de ..... lei** reprezentând TVA stabilită de plată suplimentar, organele de inspecție fiscală au constatat că în decontul de TVA întocmit și depus pentru luna .... 2016 această sumă este înscrisă pe rândul regularizării TVA deductibilă, fără a fi evidențiată distinct în evidența contabilă a societății și prin care să se justifice deducerea.

Temeiul de drept pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere este reprezentat de art. 299, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*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 ori 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. ....9, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare*”.

Prin acțiunea formulată în calea administrativă de atac societatea contestatoare, referitor la acest capăt de cerere, nu prezintă motive de fapt și de drept, nu argumentează sub nici o formă constatările inspecției fiscale cu privire la TVA stabilită de plată suplimentar de ..... lei, contestarea sumei s-a făcut prin includerea în totalul sumei contestate reprezentând taxă pe valoarea adăugată de .....lei impusă prin decizia de impunere nr. ....2017, a cărei anulare se solicită.

În aceste condiții soluționarea cauzei se face în conformitate cu prevederile art.276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării” și ale punctului 2.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, care stipulează:”*Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*”

În conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, care precizează:

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În conformitate cu art. 73 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale îi revine contribuabilului, astfel:

„(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației ca nemotivată.

**În condițiile acestei situații de fapt, contestația societății comerciale privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei urmează a fi respinsă ca nemotivată.**

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.270, art.272, art.276 și art.279 alin.(1), alin (2) și alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, a pct. 11.1, lit. b), pct. 11.4 și 11.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, se propune :

**1. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....2017, emise de A.J.F.P. ...., prin care s-au stabilit în sarcina S.C. ...X...S.R.L., cu sediul social în ....., jud. ...., CIF ..... suma de .....lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, potrivit considerentelor deciziei de soluționare a contestației.

**2. Admiterea, în parte,** a contestației formulată de S.C. ...X...S.R.L., cu sediul social în ....., jud. ...., CIF ....., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....2017, emise de A.J.F.P. .... pentru suma de .... lei stabilită cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, **cu consecința anulării parțiale a actului atacat cu privire la aceasta.**

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. ...X...S.R.L., cu sediul social în ....., jud. ...., CIF ..... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....2017, emise de A.J.F.P. .... pentru suma de .... lei stabilită cu titlu de taxă pe valoarea adăugată.

În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,