

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA**  
*Serviciul Solutionare Contestatii*

**DECIZIA nr. 102 din 23 noiembrie 2007**

Cu adresa nr...../....., inregistrate la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. .... S.R.L.** din ....., Jud.Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de ..... si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

**Obiectul contestatiei** il reprezinta suma totala de **..... lei** reprezentand TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere si pe cale de consecinta nu s-a aprobat la rambursare.

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

**I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:**

*"[...] Organele de control au refuzat restituirea TVA aferenta importurilor motivand in fapt ca, societatea noastra nu ar fi prezentat documente privind exercitarea dreptului de deducere a TVA achitata la organul vamal, respectiv documente privind dreptul de proprietate al societatii noastre asupra marfii. Ca temei de drept asupra refuzului de rambursare s-au invocat urmatoarele texte de lege:[...].*

*In ceea ce ne priveste, consideram ca, primele doua temeiuri de drept (art.146 alin.1 lit.a si art.155 alin.5 lit.e din Codul fiscal) invocate in motivarea raportului de inspectie si a deciziei de impunere, nu sunt aplicabile spetei de fata, singurul text de lege ce reglementeaza ipoteza in care se situeaza societatea noastra fiind art.146 alin.1 lit.c din Codul fiscal. In sustinerea acestei afirmatii invederam urmatoarele:*

*1. Suma neacceptata la rambursare reprezinta contravaloarea taxelor achitate de catre societatea noastra la momentul declararii marfurilor in vama.*

*2. Societatea noastra are calitatea de importator in sensul art.125 ind 1 Cod fiscal, conform caruia "importator reprezinta persoana pe numele careia sunt declarate bunurile, in momentul in care taxa la import devine exigibila, conform art.136". Or, bunurile au fost declarate de catre societatea noastra care este mentionata la rubrica destinatar.*

*3. Mai mult, societatea noastra are si caracterul de debitor al obligatiilor vamale in sensul definitiei acestui termen date in Codul vamal.*

*4. Nici in Codul vamal si nici in Codul fiscal nu se asociaza calitatea de proprietar al marfii cu cea de importator, aceasta distinctie fiind facuta numai de catre organele de control.*

*Prin urmare, ipoteza in care ne aflam este cea de rambursare a unor drepturi vamale ca urmare a desfasurarii de operatiuni cu drept de deducere, cerintele ce urmeaza a fi indeplinite fiind prevazute doar de art.146 alin 1 lit c din Codul fiscal. Or, acest articol de lege stipuleaza in mod expres ca si cerintele privind deducerea TVA in cazul importurilor de bunuri existenta declaratiei vamale de import*

in care sa se mentioneze persoana impozabila ca importator, precum si documentele privind plata taxei de catre importator.

In ceea ce ne priveste, am facut dovada in timpul controlului a detinerii acestor documente care au fost prezentate organelor de control.

Astfel, urmeaza sa observati ca pentru importurile efectuate s-au intocmit declaratii vamale de import definitiv (IM 4), declaratii in care la rubrica "destinatar" este trecuta societatea noastra. In cadrul declaratiilor vamale intocmite nu se fac mentiuni cu privire la o alta persoana cu titlu de importator, in aceste conditii destinatarul fiind si importatorul.

In baza declaratiilor vamale s-au stabilit in sarcina societatii noastre, recunoscandu-se astfel de catre o institutie aflata sub tutela Ministerului Finantelor, drepturi vamale, drepturi ce au fost achitate de catre noi.

Dovada platii acestor drepturi este pe deplin facuta de:[...]

Prin urmare, conditiile prevazute de lege pentru rambursare sunt pe deplin indeplinite[...].

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de .....** de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. .... S.R.L. din ....., Jud.Prahova, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

[...]

"Ca deficienta, inspectia fiscala a retinut ca S.C. .... S.R.L. a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. in suma de ..... lei, achitata in luna august.2007 la organul vamal, in baza art.1 din O.U.G. nr.22/2007; operatiunile prezentate analitic in anexa nr.2 la raport, au fost incadrate de societate ca fiind importuri definitive si au fost evidentiate in stocuri.

In fapt, operatiunile in cauza au vizat bunuri mobile corporale asupra carora s-au efectuat servicii in beneficiul proprietarului acestora si anume ..... Limited Anglia, catre care, bunurile au fost transportate dupa prelucrare; S.C. .... S.R.L., nefiind proprietar al bunurilor, a procedat la inscrierea acestora in Registrul bunurilor primite din alt stat membru, fara a evidentia T.V.A. aferenta.

Referitor la documentele care au stat la baza inregistrarii operatiunilor de import de catre societate, precizam urmatoarele:

- In declaratiile vamale de import a fost inscris expeditorul "..... Limited Anglia - prin diverse firme din Turcia", iar S.C. .... S.R.L. a fost inscrisa ca destinatar si nu ca importator;

- ..... Limited Anglia a emis catre S.C. .... S.R.L. numai facturi proforme ;

- Furnizorii aflati in tara de origine a bunurilor (Turcia) au emis facturi catre clientul ..... Limited Anglia si nu catre S.C. .... S.R.L.

De asemena, pana in prezent S.C. .... S.R.L. nu a achitat contravaloarea bunurilor pentru care s-a considerat importator.

Avand in vedere aspectele de mai sus, rezulta ca S.C. .... S.R.L. nu a prezentat documente prin care sa faca dovada dreptului de proprietate asupra bunurilor primite, respectiv care sa stea la baza inregistrarii bunurilor in patrimoniu si deducerii taxei; nu au fost respectate prevederile Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare [...].

Nerespectarea normelor legale a avut drept consecinta, neacordarea de catre inspectia fiscala a dreptului de deducere a taxei in suma de ..... lei, achitata la organul vamal, aferenta bunurilor pentru care societatea nu a facut dovada calitatii de proprietar sau importator al acestora."

**III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:**

Din Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele A.F.P.C.M. Prahova la S.C. .... S.R.L. in data de ....., ca urmare a solicitarii rambursarii TVA rezultata din decontul de TVA aferent lunii ..... 2007, rezulta ca societatea comerciala a solicitat la rambursare TVA in suma de ..... lei, din care a fost respinsa la rambursare suma de ..... lei, contestata, avand in vedere urmatoarele:

Activitatea principala desfasurata de S.C. .... S.R.L. consta in "Fabricarea de articole confectionate din textile" - cod CAEN 1740.

Astfel, S.C. .... S.R.L., in calitate de producator de confectii textile din materiale si accesorii puse la dispozitie de catre beneficiarul extern - firma .....LTD Anglia, a inregistrat in luna ..... venituri din prestari servicii (manopera), in baza **Contractului nr...../2001**, venituri scutite de TVA, intrucat locul prestarii este in Regatul Unit al Marii Britanii, conform prevederilor **art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Codul fiscal**.

Organele de inspectie fiscala au acordat scutirea de TVA pentru operatiunile de prestari servicii efectuate, insa nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA achitata in vama in perioada ..... 2007, conform prevederilor **art.157 alin.(3) si (4) din Codul fiscal**, asa cum a fost modificat prin **O.U.G. nr.22/28.03.2007**, aferinta importurilor din Turcia de materii prime pentru confectii textile efectuate in baza declaratiilor vamale de import definitive.

Conform acestor prevederi, incepand cu data de 15.04.2007, societatile comerciale care nu au obtinut certificat de amanare de la plata TVA au obligatia de a achita aceasta taxa aferenta importurilor de bunuri la organul vamal.

Materiile prime au fost cumparate de beneficiarul din Anglia de la diverse firme din Turcia (conform contractului sus mentionat), care au emis catre beneficiar **facturi comerciale**, insa au fost expediate de aceste firme din Turcia direct catre societatea comerciala producatoare de confectii textile din Romania.

Beneficiarul din Anglia a emis catre societatea contestatoare **facturi proforme**, iar aceasta a intocmit pentru operatiunea de import **declaratii vamale de import definitiv** in care, la rubrica **expeditor**, este in scris "*..... Limited Anglia - prin diverse firme din Turcia*", iar la rubrica **destinatar** este in scris S.C. .... S.R.L.

Conform Actului aditional nr...../.....2007 la Contractul nr...../2001: "*[...] odata cu livrarea produselor finite va fi facturata catre beneficiar atat contravaloarea manoperei, cat si contravaloarea materialelor si accesoriilor aferente comenzii respective.*"

Motivatia organelor de inspectie fiscala pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA a fost aceea ca, **desi a achitat TVA in vama**, societatea comerciala contestatoare **nu a prezentat documente prin care sa faca dovada dreptului de proprietate asupra bunurilor primite**, respectiv documente care sa stea la baza inregistrarii intrarii bunurilor in patrimoniu si deducerii taxei.

S-au invocat prevederile **art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal** - referitoare la conditiile de exercitare a dreptului de deducere, respectiv faptul ca societatea comerciala nu detine o factura pentru bunurile importate, ca si prevederile **art.155 alin.(5), art.146 alin.(1) lit.c)** si **art.151<sup>1</sup> din Codul fiscal**.

Astfel, rezulta din Raportul de inspectie fiscala ca desi societatea comerciala a achitat in vama TVA aferenta materiilor prime importate (au fost prezentate organelor de inspectie fiscala documente de plata), totusi aceasta nu are calitatea de importator al bunurilor din punct de vedere al taxei si nici de proprietar al bunurilor. Proprietarul bunurilor este firma din Anglia, respectiv ..... LTD, care detine facturi emise de furnizori, si careia ii revenea obligatia de a achita datoriile vamale, inclusiv TVA, intrucat a introdus marfa pe teritoriul Uniunii Europene prin Vama Ploiesti.

Societatea comerciala contestatoare sustine ca are dreptul de deducere a TVA achitata in vama pentru materiile prime importate, conform prevederilor **art.146 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal**, acesta fiind singurul text aplicabil spetei analizate, intrucat detine

declaratie vamala de import si are calitatea de importator in sensul art.125<sup>1</sup> din Codul fiscal, conform caruia “*importator reprezinta persoana pe numele careia sunt declarate bunurile, in momentul in care taxa la import devine exigibila, conform art.136*” si ca are si caracterul de debitor al obligatiilor vamale in sensul definitiei acestui termen data in Codul vamal al Romaniei.

La dosarul cauzei au fost depuse urmatoarele documente in copie:

- patru declaratii vamale de import in care expeditor/exportator este firma ..... LIMITED prin diverse firme din Turcia si destinatar este S.C. .... S.R.L.  
- trei ordine de plata a TVA datorata in vama pentru cele patru importuri de materii prime (..... lei + ..... lei + ..... lei).

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) *In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

[...]

13. *importator reprezinta persoana pe numele careia sunt declarate bunurile, in momentul in care taxa la import devine exigibila, conform art. 136;*

**Art. 145.** - (1) [...].

(2) *Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) *operatiuni taxabile; [...]*

c) *operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144<sup>1</sup>; [...]*

**Art. 146.** - (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: [...]*

c) *pentru taxa achitata pentru importul de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. d), sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau;*

**Art. 151<sup>1</sup>.** - *Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului.*

**Art. 157.** - [...]

(3) *Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, in conformitate cu reglementarile in vigoare privind plata drepturilor de import.*

(4) *Prin exceptare de la prevederile alin. (3), in perioada 15 aprilie 2007 - 31 decembrie 2008 inclusiv, nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, conform art. 153, care au obtinut certificat de amanare de la plata, in conditiile stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice [...].”*

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

“**59.** *In aplicarea art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, importatorul in scopul taxei este:*

a) *cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, in absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data. Prin exceptare de la acesta prevedere, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator; [...]*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea contestatoare nu are dreptul de deducere a TVA in suma totala de ..... lei aferenta importurilor de materii prime din Turcia, intrucat:

- La Titlul VI - TVA, Capitolul X - Regimul deducerilor, art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se

prevede ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, operatiunilor scutite de taxa sau alte operatiuni.

In cazul de fata, S.C. .... S.R.L. nu a achizitionat materialele destinate confectiilor, intrucat acestea nu au fost primite pe baza de factura comerciala, care sa-i confere calitatea de cumparator al bunurilor, ci au fost primite pe baza de factura proforma.

Factura comerciala a fost emisa de furnizori din Turcia pentru cumparatorul firma ..... LIMITED din Anglia, care este si proprietarul bunurilor.

Astfel, in baza prevederilor legale sus mentionate, S.C. .... S.R.L. nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma totala de ..... lei, intrucat aceasta suma nu este aferenta unor achizitii de bunuri.

Rezulta ca inregistrarea materialelor in evidenta contabila in contul 301 "Materii prime" (301 = 401 Furnizori din Turcia) este eronata, intrucat nu a avut la baza documentul justificativ de cumparare, respectiv factura fiscala.

Acest fapt este demonstrat si de constatările organelor fiscale referitor la neachitarea de catre societate a bunurilor primite pentru care s-a considerat importator si proprietar.

- Referitor la documentele prezentate de societatea comerciala pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta importului de bunuri din Turcia, prevazute la art.146 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, respectiv declaratia vamala de import si documentele care sa ateste plata taxei, mentionam ca textul de lege prevede ca pe declaratia vamala de import sa fie inscrisa "persoana impozabila ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei".

In legatura cu acest text de lege, respectiv cu definitia persoanei impozabile ca importator al bunurilor din punct de vedere al TVA, sunt prevederile art.151<sup>1</sup> din Codul fiscal, care mentioneaza faptul ca persoana obligata la plata taxei pentru importul de bunuri este importatorul, ca si prevederile pct.59 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, care mentioneaza la lit.a) ca importator al bunurilor este cumparatorul bunurilor sau in lipsa acestuia, proprietarul bunurilor.

Astfel, in cazul de fata, desi s-a emis o declaratie vamala pe numele S.C. .... S.R.L., aceasta nu reprezinta "persoana impozabila ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei", intrucat nu are calitatea nici de cumparator si nici de proprietar al bunurilor, asa cum am mentionat mai sus.

Societatea contestatoare are doar rolul de destinatar al bunurilor si ulterior de prestator de servicii pentru confectii textile intrucat materiile prime sunt puse la dispozitia sa numai in vederea prelucrării, fiind proprietatea beneficiarului din Anglia, astfel ca nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achitata in vama.

Sustinerea din contestatie referitor la faptul ca legislatia privind TVA nu asociaza notiunea de importator de cea de proprietar este eronata, intrucat, asa cum am prezentat mai sus, pct.59 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 prevede clar ca importatorul in scopul taxei este ori cumparatorul, ori proprietarul bunurilor importate.

- Societatea comerciala a completat Registrul bunurilor primite din alt stat membru inscriind materiile prime primite de la beneficiarul din Anglia, conform prevederilor pct.79 alin.(1) lit.g) din Normele de aplicare a Codului fiscal si prevederilor art.1 alin.(4)

din O.M.F.P. nr.2.217/2006 privind organizarea evidentei in scopul taxei pe valoarea adaugata, conform art. 156 alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, dovedind astfel ca aceste bunuri nu ii apartin si deci nu are dreptul de deducere a TVA aferenta.

Fata de cele prezentate mai sus, se constata ca S.C. .... S.R.L. nu a prezentat documente din care sa rezulte ca este importator al bunurilor din punct de vedere al TVA, respectiv cumparator sau proprietar al materiilor prime expediate din Turcia, astfel ca, desi i s-a intocmit o declaratie vamala de import si a achitat TVA in vama pentru bunurile importate, nu detine documente pentru inregistrarea in patrimoniu a acestor bunuri si pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

Nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare referitor la acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri, prevederile art.146 alin.(1) lit.c), art.151<sup>1</sup> din lege si pct.59 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 referitor la calitatea de importator al bunurilor din punct de vedere al TVA.

Astfel, societatea contestatoare nu are dreptul de deducere a TVA in suma de ..... **lei** achitata in vama, drept pentru care se va respinge contestatia formulata ca neintemeiata.

Precizam ca, in baza prevederilor art.153 alin.(5) din Codul fiscal, partenerul de afaceri din Anglia care este si proprietarul materiilor prime, intrucat detine factura de cumparare de la furnizorii din Turcia, poate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in Romania, fie direct, fie prin desemnarea unui reprezentant fiscal, si, in calitate de importator in scopul de TVA, poate beneficia de dreptul de deducere a TVA achitata in vama aferenta importurilor efectuate, in baza prevederilor art.145 alin.(2) si art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de S.C. .... S.R.L. din ....., Jud.Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

## **DECIDE :**

**1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. .... S.R.L.** din ....., Jud.Prahova, impotriva sumei de ..... **lei** reprezentand TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere si pe cale de consecinta nu s-a aprobat la rambursare

**2. -** Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 26.09.2005 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**