

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1010 din ... 2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. ... S.R.L.
din

Cu adresa nr...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ...** sub nr...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.

S.C. ... S.R.L. are domiciliul fiscal în, este înregistrată la O.R.C. ... sub nr.... și deține codul unic de înregistrare nr..... cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(1) lit.a) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul actului administrativ fiscal contestat, precum și transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat – *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..... a fost comunicată în data de 31.07.2019, iar contestația a fost depusă în data de 11.09.2019 fiind înregistrată la A.J.F.P. sub nr....* - procedează în continuare la analiza contestației.

Referitor la solicitarea **S.C. ... S.R.L.** de susținere orală a contestației formulate împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-...*, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta a avut loc la data de ... la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

*"[...]Subscrisa, **SC ... SRL**, cu sediul in [...] formulez prezenta
CONTESTATIE*

Prin care va solicitam anulara, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... [...]

MOTIVE

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... stabilește pentru perioada 01.05.2019-31.05.2019 o baza impozabila stabilita suplimentar la Tva de ... lei cu un TVA stabilit suplimentar de ... lei, din care suma de ... lei pe motive netemeinice si nelegale [...]

In fapt persoana juridica caruia i s-a stabilit Tva-ul suplimentar, respectiv SC ... SRL [...] a înregistrat, evidentiat si dedus in perioada 01.05.2019-31.05.2019 conform prevederilor legale TVA-ul achitat în vama în suma de ... lei aferent achizițiilor de materii prime (tesaturi) în calitate de proprietar al bunurilor necesare realizării

produselor finite specifice domeniului de activitate al societății, respectiv fabricarea artilcolelor de îmbrăcăminte - bluze, rochii de dama, etc .

Suma de ... lei stabilita suplimentar este ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA-ului achitat în vama aferent achizițiilor de materii prime din import (Turcia) conform Documentelor electronice de import (DVI) și

În fapt în baza actului adițional nr. ... la contractul de prestări servicii nr..... a achiziționat în calitate de proprietar de la tesaturi 100% bumbac și tesatura imprimată din vascoza conform facturilor (INVOICE) ... și ..., bunuri ce au fost provenite din spațiul extracomunitar (Turcia) de la

În baza documentelor prezentate la biroul vamal de destinație din România, respectiv facturi (INVOICE), a documentelor de transport (CMR), documentelor vamale de export din Turcia, au fost întocmite de către Birourile vamale din România Documentele electronice de import ... și prin care s-a stabilit un TVA de plată în vama de ... lei pentru Documentul electronic de import ... și de lei pentru Documentul electronic de import[...]

Menționez că pentru ambele achiziții pentru care s-a efectuat import din Turcia, SC ... SRL **este proprietar al bunurilor importate** conform actului adițional nr. ... la contractul de prestări servicii nr....., în care se menționează că „... are obligația să emită către SC SRL facturi definitive în baza cărora **SC ... SRL**

Devine proprietar al mărfurilor facturate provenite din spațiul extracomunitar” și de asemenea „SC SRL are obligații fiscale românești privind importul materiilor prime extracomunitare și să emită către ..., facturi care să cuprindă și valoarea materiilor prime importate”.

În baza actului adițional nr. ... a emis către SC ... SRL factura (INVOICE) ... în valoare de ... GBP și factura (INVOICE) ... în valoare de ... GBP.

Cele 2 facturi (INVOICE) au fost înregistrate ulterior în contabilitate, respectiv în data de 01.07.2019 prin înregistrările contabile 3021=401 și 4426=4427 (TVA taxare inversă aferent intrărilor de bunuri din Uniunea Europeană). Pentru intrarea în societate a materiilor prime achiziționate din import s-a întocmit Nota de intrare-recepție (NIR) nr. ... și ... De asemenea SC ... SRL a depus în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare-D390, intrările de materii prime de la ...

De asemenea tot în baza actului adițional nr. ..., SC SRL a emis către ... factura (INVOICE) nr. ... în valoare de ... GBP și factura (INVOICE) nr. în valoare de ... GBP prin care au fost refacturate materiile prime importate. SC ... SRL a depus în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare-D390, ieșirile de materii prime către ...

Justificarea echipei de inspecție fiscală în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.... și în Raportul de inspecție fiscală nr. ... nu s-a efectuat pe baza actului adițional nr.... la contractul de prestări servicii nr....., care nu a fost prezentat în timpul controlului și de asemenea actul adițional nr. 1 prezentat echipei de inspecție fiscală și menționat în Raportul de inspecție fiscală nr. ... este un document eronat.

Astfel în baza celor prezentate mai sus SC ... SRL este proprietara bunurilor importate conform actului adițional nr.... la contractul de prestări servicii nr....., facturilor (INVOICE) ... și ... emise de către ... , în care la cumpărător este înscrisă SC ... SRL , precum și a Documentele electronice de import ... și ... în care este menționat ca destinatar societatea noastră.

De asemenea ca proprietar al materiilor prime importate, a refacturat către societatea din ... valoarea materiilor prime importate.

Astfel suma de ... lei s-a stabilit pe motive netemeinice și nelegale ca urmare a faptului că importul materiilor prime s-a efectuat în calitate de proprietar iar plata TVA-ului aferent bunurilor importate s-a efectuat cu respectarea prevederilor legale în vigoare,[...].[...]

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..... încheiat la S.C. ... S.R.L. din ..., în baza căruia fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., s-au stabilit următoarele:

“[...].1. Obligație fiscală principală - Taxa pe valoarea adăugată

În timpul controlului în urma verificării documentelor puse la dispoziție, s-au constatat următoarele: [...]

2) în luna ... 2019, societatea verificată a achitat

suma totală de ... lei, (...) aferentă materiilor prime importate din Turcia, pentru care și-a exercitat drept de deducere și a solicitat rambursarea acesteia prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii mai 2019.

În perioada verificată, SC ... SRL a desfășurat activitate de prelucrare/confecționare a articolelor de îmbrăcăminte (exclusiv lenjerie de corp) în sistem lohn în baza contractelor de livrări bunuri și prestări servicii, încheiate cu diverși clienți din Uniunea Europeană în calitate de cumpărători/beneficiari astfel:

- Contractul de livrări bunuri și prestări servicii nr. încheiat cu cu sediul în ..., în calitate de proprietar (beneficiar) și SC ... SRL în calitate de contractor (producător), având ca obiect, cităm: „prelucrarea de materii prime și materiale auxiliare livrate de proprietar contractorului, în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată Contractorului.[...] Toate materialele livrate Contractorului sunt ale proprietarului și vor rămâne în proprietatea sa până vor fi livrate proprietarului sub formă de produs confecționat.”

Totodată, la acest contract a fost încheiat Actul adițional nr. 1. în care se menționează că: „SC .. SRL va face numai prestarea de servicii de confecționare a produselor în conformitate cu documentația tehnică,

instrucțiunile și comenzile proprietarului. Materialele cu care sunt prelucrate produsele sunt în sarcina proprietarului (beneficiar) ... iar dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată contractorului SC ... SRL.”

- Contractul de livrări bunuri și prestări servicii nr. încheiat cu cu sediul în Anglia, cod TVA ... în calitate de proprietar (beneficiar) și SC ... SRL în calitate de contractor (producător), având ca obiect, citam: „prelucrarea de materii prime și materiale auxiliare livrate de proprietar contractorului, în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată Contractorului. [...] Toate materialele livrate Contractorului sunt ale proprietarului și vor rămâne în proprietatea sa până vor fi livrate proprietarului sub forma de produs confecționat.”

Totodată, la acest contract a fost încheiat Actul adițional nr. I, în care se menționează ca: „SC SRL va face numai prestarea de servicii de confecționare a produselor în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Materialele cu care sunt prelucrate produsele sunt în sarcina proprietarului (beneficiar), iar dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată contractorului SC SRL.”

- Contractul de livrări bunuri și prestări servicii nr. încheiat cu cu sediul în Anglia, în calitate de proprietar (beneficiar) și SC SRL în calitate de contractor (producător), având ca obiect, citam: „prelucrarea de materii prime și materiale auxiliare livrate de proprietar contractorului, în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată Contractorului.[...] Toate materialele livrate Contractorului sunt ale proprietarului și vor rămâne în proprietatea sa până vor fi livrate proprietarului sub forma de produs confecționat.”

În baza acestor contracte și din analiza documentelor puse la dispoziția controlului, rezulta că pentru realizarea articolelor de îmbracaminte, materia primă a fost importată din Turcia. Furnizorii din Turcia emit factura comercială către societățile din Anglia (...) cu valoarea materiilor prime, pe factura este menționat locul livrării la SC SRL, iar beneficiarii importului (operatori economici înregistrați în scopuri de TVA în Anglia) întocmesc INVOICE către societatea verificată. În baza acestor documente L.A. ... SRL întocmește formalitățile vamale și de asemenea achită TVA aferentă importului respectiv, astfel:

-Document electronic de import (DVI) nr., total valoare declarată în vama GBP, respectiv .. lei (reprezentând materie primă - „tesatura imprimată din vascoza”). TVA aferentă achitată în vama este în suma de lei, conform extras de cont din data 30.05.2019. Această DVI este însoțită de următoarele documente:

*) de factura (...) nr. în valoare de GBP. emisă de către, pe factura fiind menționat locul livrării (...) la SC ... SRL.

*) de factura (INVOICE) nr. ... emisă de către ... către SC ... SRL, pentru materia primă/materiale, în valoare de GBP.

-Document electronic de import (DVI) nr....., total valoare declarată în vama GBP, respectiv lei (reprezentând materie primă - „tesatura bumbac”). TVA aferentă achitată în vama este în suma de lei. conform extras de cont din data 02.05.2019. Această DVI este însoțită de următoarele documente:

*) de factura (...) nr.... în valoare de ..., emisă de, pentru materia primă, pe factura fiind menționat locul de livrare (...) la SC ... SRL

*) de factura (...) nr. ... emisă de către ... către SC ... SRL, pentru materia primă/materiale, în valoare de GBP.

Din verificarea documentelor contabile, s-a constatat că societatea nu a înregistrat în contabilitate, achiziții de materie primă/materiale din import (Turcia), așa cum rezulta și din balanța de verificare anexată la prezentul raport de inspecție fiscală. Societatea a întocmit formalitățile vamale și a înregistrat în contabilitate doar TVA achitată în vama . pentru care și-a exercitat și dreptul de deducere prin articolele contabile; $446=462/462=5121$ și $4426=446$.

Dupa prelucrarea materiei prime, SC SRL emite facturi (INVOICE) către beneficiarii din Anglia, în care sunt înscrise produsele finite (articole de îmbracaminte) a căror valoare conține doar contravaloarea manoperei, așa cum se prevede și în contractele și în actele adiționale la contracte, încheiate cu aceștia, așa cum au fost detaliate mai sus.

Astfel valoarea finală a facturilor emise de către SC SRL către beneficiarii din Anglia reprezintă în fapt doar contravaloarea manoperei și a fost înregistrată în contabilitate în contul 704-” Venituri din lucrări executate și servicii prestate” . De asemenea în declarația 390 aferentă lunii mai 2019 societatea declară prestări de servicii(manopera), către partenerii/beneficiarii din Anglia.

În fapt, din cele prezentate rezulta în baza contractelor încheiate de societate cu clienții din Anglia precum și în baza modului de facturare al societății, ca SC ... SRL nu este proprietar al bunurilor(tesaturi) primite spre prelucrare, calitatea de proprietar revenind clienților din Anglia. Acest aspect este confirmat și de modul de înregistrare în contabilitate și declarare, conform celor sus menționate.

Astfel așa cum am arătat mai sus, în contractele încheiate cu partenerii din Anglia în calitate de proprietari(beneficari) și societatea verificată în calitate de contractor(producer) se specifică expres ca: “(●●●) dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată Contractorului. (...) Toate materialele livrate Contractorului sunt ale proprietarului și vor rămâne în proprietatea sa până vor fi livrate proprietarului sub forma de produs confecționat”, acest aspect fiind întărit și de actele adiționale la contracte, sus menționate care prevăd expres ca: „SC ... SRL va face numai prestarea de servicii de confecționare a produselor în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Materialele cu care sunt prelucrate produsele sunt în sarcina proprietarului

(beneficiar), iar dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată contractorului SC ... SRL.”

În concluzie. având în vedere aspectele menționate pe baza documentelor prezentate la control rezulta că proprietarii materiilor prime(tesaturi) sunt beneficiarii finali ai produselor finite din Anglia, aceștia fiind de fapt importatorii obligați la plata TVA.. Drept urmare, societății verificate îi sunt aplicabile prevederile pct.82 alin.2 date

inaplicarea art.309 Cod fiscal din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceasta nefiind obligata la plata taxei pentru cele doua importuri, dar fiind persoana pe numele careia au fost declarate bunurile(tesaturi) in momentul in care taxa a devenit exigibila la import.

In acest caz avand in vedere ca la momentul importurilor in speța, materiile prime(tesaturi) au fost declarate in vama pe numele sau, SC SRL ar fi avut dreptul de deducere a TVA aferenta celor doua importuri doar in situatia in care ar fi aplicat structura de comisionar, respectiv ar fi refacturat valoarea bunurilor importate(tesaturi) si taxa pe valoarea adaugata "aferenta către persoanele care au calitatea de proprietari, respectiv de importatori, adica către societățile comerciale din Anglia.

Asa cum am aratat mai sus si cum rezulta din documentele prezentate si din modul de facturare, societatea nu a refacturat către beneficiarii din Anglia valoarea materiilor prime(tesaturi) importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta ci doar contravaloarea manoperei, înregistrata in contabilitate in contul 704-"Venituri din lucrări executate si servicii prestate", astfel cum s-a prevăzut si in contractele si in actele adiționale la contractele incheiate cu beneficiarii.

TVA solicitata la rambursare in perioada provine in principal din faptul ca societatea a dedus TVA achitata in vama pentru materia prima provenite din Turcia precum si din exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de la intern, respectiv diverse serviciilor prestate de terti (in principal manopera).

Situația privind T.V.A. pentru perioada ... se prezintă astfel:

-T.V.A. solicitată la rambursare ... lei
-T.V.A. neadmisă la rambursare ... lei
-T.V.A. admisa la rambursare ... lei [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

Raportul de inspecție fiscală nr.... întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. – **Inspecție Fiscală** a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01 aprilie 2019 – 31 mai 2019 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare depus de S.C. S.R.L..

S.C. S.R.L. are ca obiect principal de activitate "Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte (exclusiv lenjerie de corp)" cod CAEN 1413.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ...– I.F. **au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară și respinsă la rambursare în sumă totală de lei**, din care societatea contestă TVA suplimentară în sumă de lei.

Taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de ... lei stabilită de inspecția fiscală a avut drept cauză, anularea dreptului de deducere a TVA achitată în vamă, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art. 269 alin.(1), art. 299 alin.(1) și art. 309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.82 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin contestație S.C. ... S.R.L. susține că pentru cele două achiziții de materii prime importate din Turcia în luna mai 2019 societatea este proprietar al bunurilor conform *Actului adițional nr. la Contractul de prestări servicii nr.....*, act anexat la contestație și care nu a fost prezentat organelor de control. De asemenea, societatea menționează ca a anexat și documente din care reiese că materiile prime importate din Turcia au fost înregistrate în evidența contabilă ca înrări de marfă și au fost refacturat către ... din Anglia în luna iulie 2019, modificând în acest sens și declarația 390.

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au consemnat că, în luna mai 2019, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA deductibilă în sumă totală de lei (... lei + lei), reprezentând TVA achitată în vamă în baza *Declarațiilor vamale de import nr..... și nr.....*, taxă aferentă importurilor de materii prime din Turcia în valoare totală de ... lei ... lei bază impozabilă + ... lei TVA), echivalentul a ... GBP (... GBP + ... GBP).

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

S.C. ... S.R.L. desfășoară activitate de prelucrare/confecționare a articolelor de îmbrăcăminte (exclusiv lenjerie de corp), în sistem lohn, în baza contractelor de prelucrare bunuri încheiate cu diverși clienți din Uniunea Europeană.

Astfel, a fost încheiat *Contractul de livrări de bunuri și prestări servicii nr. între din Anglia, în calitate de proprietar (beneficiar), și S.C. S.R.L., în calitate de contractor (producător), având ca obiect „prelucrarea de materii prime și materiale auxiliare livrate de proprietar contractorului, în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată Contractorului. (...) Toate materialele livrate Contractorului sunt ale proprietarului și vor rămâne în proprietatea sa până vor fi livrate proprietarului sub forma de produs confecționat.”.*

Acest contract a fost completat prin Actul adițional nr. în care se menționează ca: „SC SRL va face numai prestarea de servicii de confecționare a produselor în conformitate cu documentația tehnică, instrucțiunile și comenzile proprietarului. Materialele cu care sunt prelucrate produsele sunt în sarcina proprietarului (beneficiar) iar dreptul de proprietate nu se va transmite niciodată contractorului SC SRL.”.

În luna ...2019, pentru realizarea articolelor de îmbrăcăminte conform clauzelor contractuale au fost importate materii prime din Turcia de la și de la procedându-se, astfel:

-Cei doi furnizori din Turcia au facturat către din Anglia valoarea materiilor prime, pe facturi fiind menționat ca loc al livrării societatea SRL, iar beneficiarul importului (.... - operator economic înregistrat în scopuri de TVA în Anglia) a întocmit INVOICE nr. și INVOICE nr. către societatea verificată cuprinzând valoarea acestor materii prime.

-În baza acestor documente S.C. S.R.L. a întocmit formalitățile vamale și a achitat TVA în vamă aferentă importurilor respective.

-După prelucrarea materiei prime importată din Turcia, S.C. S.R.L. a emis facturi (INVOICE) către beneficiarul din Anglia, care conțin doar contravaloarea manoperei. De asemenea, prin declarația 390 aferentă lunii mai 2019 societatea a declarat prestări de servicii (manopera) către partenerul/beneficiarul din Anglia.

Organele de control au constatat că, în perioada aprilie – mai 2019 societatea nu a înregistrat în evidența contabilă achizițiile de materii prime/materiale importate din Turcia și livrate către clientul din Anglia, ci a evidențiat doar TVA aferentă importurilor respective în sumă de lei, achitată în vamă în baza *Declarațiilor vamale de import nr..... și nr.....* pentru care și-a exercitat dreptul de deducere.

Organele de control au concluzionat pe baza documentelor prezentate în timpul controlului, *respectiv în baza contractului și a actului adițional încheiate de societate cu societatea ... din Anglia, a modul de facturare, de înregistrare în contabilitate și de declarare*, că S.C. ... S.R.L. nu este proprietara materiilor prime (tesaturi) primite spre prelucrare, calitatea de proprietar revenind clientului din Anglia.

Astfel la control, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA achitată în vamă în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), întrucât au fost încălcate prevederile art.309 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 82 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, motivând faptul că societatea comercială contestată nu era proprietara bunurilor, această calitate fiind deținută de din Anglia.

Prin contestație S.C. ... S.R.L. susține că a anexat *Actul adițional nr. la Contractul de prestări servicii nr.....* conform căruia societatea este proprietara materiilor prime importate din Turcia. De asemenea, societatea menționează că a anexat și documente din care reiese că materiile prime importate din Turcia au fost înregistrate în evidența contabilă ca înrări de marfă și au fost refacturat către ... din Anglia în luna iulie 2019, modificând în acest sens și declarația 390.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„art. 266 - **Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

15. importator reprezintă 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; [...]

art. 268 - Operațiuni impozabile

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, 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. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(2) Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 277.[...]

art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.[...]"

Potrivit acestor prevederi legale, **sunt operațiuni impozabile în România** operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă acționând ca atare, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.269 alin.(2) și numai în situația în care locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.268 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.268 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Locul importului de bunuri, ca regulă generală cât și ca excepții, este reglementat la art.277 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.277 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„art. 277 - Locul importului de bunuri

(1) Locul importului de bunuri se consideră pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul european.”.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, stabilirea locului importului de bunuri și, pe cale de consecință, a locului unde va fi impozitat este esențială, având în vedere dispozițiile imperative ale art.268 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, care condiționează încadrarea bunurilor livrate în categoria operațiunilor impozabile în România de locul în care acestea se consideră a fi livrate, respectiv în România.

În speță sunt incidente și prevederile art.274 lit.a) și art.275 alin.(1) lit.a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“art. 274 - Importul de bunuri

Importul de bunuri reprezintă:

- a) intrarea pe teritoriul Uniunii Europene de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 29 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene; [...]

art. 275 - Locul livrării de bunuri

(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

- a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului european, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”.

Cu privire la faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri, sunt incidente și prevederile art.285, art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.c) și art.309 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 285 - Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri

(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.

(2) În cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor europene prevăzute la alin. (1), faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe europene dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe.

(3) În cazul în care, la import, bunurile sunt plasate într-un regim vamal special, prevăzut la art. 295 alin. (1) lit. a) și d), faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim. [...]

art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile[...]

art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) 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;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că importul de bunuri este o operațiune în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform art.268 alin.(2) și art.274 din Codul fiscal, pentru care faptul generator de taxă și exigibilitatea taxei intervin conform regulilor stabilite la art.285 din Codul fiscal. În cazul importului de bunuri, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin conform art.285 alin.(1) din Codul fiscal, 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, la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe europene.

Conform prevederilor art.309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, privind persoana obligată la plata taxei pentru importul de bunuri:

“art. 309 - Persoana obligată la plata taxei pentru importul de bunuri

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului.”

Totodată, pct.82 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 309, precizează:

“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;[...]

(2) Orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un 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 respectiv 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.

(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.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale sus menționate, **importatorul în scopul taxei poate fi, cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la acea dată.**

De asemenea, potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale menționate mai sus, rezultă că importul de bunuri care are loc pe teritoriul României este o operațiune în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, importatorul este persoana impozabilă care efectuează achiziții prin formalități vamale de import cu scopul de a le folosi pentru activitățile sale economice. Plata taxei pe valoarea adăugată este obligația importatorului.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată achitată în vamă în sumă de lei, motivat de faptul că *"[...] valoarea finală a facturilor emise de către SC SRL către beneficiarii din Anglia reprezintă în fapt doar contravaloarea manoperei și a fost înregistrată în contabilitate în contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate". De asemenea în declarația 390 aferentă lunii mai 2019 societatea declara prestări de servicii (manopera), către partenerii/beneficiarii din Anglia.*

In fapt, din cele prezentate rezulta, în baza contractelor încheiate de societate cu clienții din Anglia precum și în baza modului de facturare al societății, ca SC SRL nu este proprietar al bunurilor (tesaturi) primite spre prelucrare, calitatea de proprietar revenind clienților din Anglia. Acest aspect este confirmat și de modul de înregistrare în contabilitate și declarare, conform celor sus menționate.[...]"

Organele de inspecție fiscală apreciază că *"[...]având în vedere ca la momentul importurilor în speța, materiile prime (tesaturi) au fost declarate în vama pe numele său, SC ... SRL ar fi avut dreptul de deducere a TVA aferentă celor două importuri doar în situația în care ar fi aplicat structura de comisionar, respectiv ar fi refacturat valoarea bunurilor importate (tesaturi) și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoanele care au calitatea de proprietari, respectiv de importatori, adică către societățile comerciale din Anglia."*

In susținerea contestației, pentru a justifica deductibilitatea TVA achitată în vamă aferentă materiilor prime importate din Turcia în luna mai 2019, precum și faptul că la momentul achiziției era proprietara acestor materii prime, S.C. S.R.L. a anexat Actul aditional nr..... la Contractul de prestări servicii nr...., act care nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală. De asemenea, au fost anexate note de recepție ale materiilor prime importate din Turcia și două facturi emise la data de 31.07.2019 conform cărora materiile prime respective au fost refacturate către din Anglia, precum și Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare cod 390 rectificativă.

Totodată, la susținerea orală a contestației care a avut loc la data de 24 octombrie 2019 societatea a precizat ca ulterior a fost verificată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... pentru soluționarea deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunilor iunie și iulie 2019, *anexând în acest sens o copie a Raportului de inspecție fiscală nr.*, ocazie cu care la aprobarea dreptului de rambursare a TVA organele de control au luat în considerare *Actul Adițional nr... la Contractul de prestări servicii nr.....*

În ceea ce privește dreptul contestatarului de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din O.G. nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, care precizează: *"Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."*

Din prevederile legale invocate se reține că, societatea contestatoare poate să depună în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se ofera posibilitatea să se pronunțe asupra acestor documente.

Referitor la documentele anexate, prin referatul cu propuneri de soluționare organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestată nu are drept de deducere pentru

taxa pe valoarea adăugată plătită în vamă, precizând că “[...]SC ... SRL nu este proprietar al bunurilor(tesaturi) primite spre prelucrare, calitatea de proprietar revenind clienților din Anglia. Acest aspect este confirmat și de modul de înregistrare în contabilitate și declarare în luna ... 2019 (perioada verificată în RIF [...])”.

Trebuie reținut că, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri, menționez că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquisul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, potrivit paragrafului 23 din Cazul INZO(C-110/94) se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Prevalența caracterului economic al operațiunilor din sfera de TVA asupra caracterului civil, privind transferul dreptului de proprietate, este confirmată și de jurisprudența Curții Europene de Justiție care în cauza C-320/88, Scferelencentrum BV se pronunță în sensul că:

„Angajamentul de a transfera proprietatea în sensul dreptului civil nu este întotdeauna apt să asigure transferul dreptului efectiv de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Invers, punerea efectivă la dispoziția contractantului a unui bun este un element care trebuie să contribuie în mod normal la constatarea unui asemenea transfer[...] astfel că obiectivele Directivei ar fi compromise dacă constatarea livrării unui bun ar fi subsumată îndeplinirii unor condiții care variază de la un stat la alt stat membru.”.

Întrucât documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația fiscală a contestatei, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA achitată în vamă, în speță impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de această taxă, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă și unitară a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării unitare a normelor respective.

În concluzie, la stabilirea caracterului deductibil sau nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată plătită în vamă organele de inspecție fiscală trebuie să analizeze operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, în mod unitar, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, să verifice îndeplinirea de către societate a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală.

Potrivit prevederilor legale, respectiv prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de soluționare a contestațiilor au competența de a verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii unui act administrativ fiscal, soluționarea contestației făcându-se strict în limitele sesizării, în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de părți și cu documentele anexate de părți la dosarul cauzei:

“art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea [...] se face în limitele sesizării.”.

Astfel, față de cele reținute mai sus referitor la constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile din contestația formulată de contribuabilă, în raport cu competențele stabilite de legiuitor cu privire la soluționarea contestațiilor, precizăm că Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești nu se poate investi cu examinarea și aprecierea stării de fapt fiscale a contribuabilului întrucât documentele anexate dosarului contestației nu permit acest lucru.

Legiuitorul a stabilit competența de a aprecia și de a examina starea de fapt fiscală a unui contribuabil în sarcina inspecției fiscale, componentă a organului fiscal, după cum rezultă din prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și (3) și art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6. - (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. [...]

art. 7. - (2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, [...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. [...]

art. 118. - (5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații [...].”

De altfel, nici nu se poate examina și aprecia starea de fapt fiscală a contribuabilului atunci când se soluționează o contestație datorită faptului că analiza contestației se face doar pe baza documentelor considerate relevante de părți, care au fost depuse la dosarul contestației, examinarea și aprecierea stării de fapt fiscale a contribuabilului realizându-se prin examinarea tuturor documentelor deținute de societate în legătură cu înregistrările din evidența contabilă și aprecierea relevanței stării de fapt fiscale a contribuabilului pe bază de mijloace de probă, fiind impusă efectuarea de constatări complete care determină adoptarea unei soluții întemeiate.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, pentru stabilirea situației fiscale a contestatarului, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea, pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, ținând cont de cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, acestea fiind cele care trebuie analizeze legalitatea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătită în vamă și dacă sunt îndeplinite toate condițiile privind deductibilitatea TVA impuse de Codul fiscal.

În consecință, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 279 - Soluții asupra contestației

(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, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent 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 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.5 din O.P.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 și completările ulterioare, care prevăd:

„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.”

Drept urmare, **se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... **în baza Raportului de inspecție fiscal nr..... pentru TVA suplimentară în sumă contestată de lei**, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la reanalizarea cauzei, să întocmească un nou act administrativ fiscal, care va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației, prin care **să se analizeze dreptul de deducere pentru această taxă, în baza considerentelor din prezenta decizie**, ținând cont de argumentele și documentele prezentate de societatea comercială contestată, întrucât, potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată S.C. S.R.L. din comuna, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. – I.F., în conformitate cu prevederile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

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..... pentru suma contestată de ... **lei** reprezentând TVA suplimentară și respinsă la rambursare, *urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii de soluționare.*

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

....