

DECIZIA nr.456

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de PF X .

X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat in data ... prin remiterea acestuia sub semnatura contribuabilului conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei respectiv ..., inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de X.

I. X prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice prin care organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand TVA si solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actului administrativ fiscal contestat , din urmatoarele motive:

Initial prin Decizia de impunere si Decizia de impunere emise in baza Raportului de inspectie fiscala s-a retinut exact aceasta suma drept obligatii fiscale suplimentare pentru motivul ca in primul decont de TVA (formular 300) depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a ajustat TVA pentru stoc prin aplicarea cotei de 24% , fata de TVA deductibila pentru achizitiile de marfuri din interiorul tarii .

Contestatarul arata ca impotriva acestor acte administrativ fiscale a depus contestatie administrativa iar D.G.R. F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2, prin Decizia a admis contestatia si a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal contestat pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunea de ajustare a taxei aferenta bunurilor aflate in stoc in raport de prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.126 alin.(3) , art.132¹, art.140 alin.(6) , art.145 și art.146 din Codul fiscal precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție.Urmare acestei Decizii, AJFP- Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice a procedat la verificarea celor dispuse prin Decizia , însă prin noul act administrativ fiscal emis nu s-a verificat cele dispuse de D.G.R.F.P. și anume dacă s-a depus sau nu un decont de TVA special și dacă s-a achitat TVA aferenta achizițiilor intracomunitare.

Din decizia de impunere contestată rezulta ca „*din actele contabile ale Intreprinderii individuale reiese ca aceasta deține facturi pentru achiziționarea marfurilor care îndeplinesc condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-147¹ din Codul fiscal, deductibile , cu TVA aferenta .Diferența reprezentând taxa pe valoarea adăugată cu baza impozabilăa fost dedusă nejustificat legal, pentru aceasta deducere Intreprinderea Individuală nu deține și nu poate prezenta la control facturi fiscale de achiziții marfuri care îndeplinesc condițiile și formalitățile reglementate de Codul fiscal.*”

Contestatarea precizează ca nu este de acord cu neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizițiilor de marfuri pe cod special de TVA pentru achizițiile intracomunitare declarate în decontul 301, ramase în stoc la data de 13.11.2014 pe motiv ca facturile de achiziție emise de furnizorul intracomunitar sunt în perfectă ordine și acele facturi trebuie să îndeplinească în primul rând normele fiscale din țara de origine și acele standard internaționale care permit în țara de destinație să aibă efecte de deducere.

De asemenea, contestatarea susține ca actul administrativ fiscal trebuie desființat pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au procedat în sensul celor stabilite de organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P., ci au inventat alte motive care au fost deja verificate și care erau în ordine la data la care cealaltă echipa de inspectie fiscala a verificat actele de contabilitate.

Contestatarea arată ca în luna octombrie 2014 a achiziționat din Ungaria , de la societatea P, pe baza de cod fiscal special, marfuri pentru care a achitat TVA în iar în luna noiembrie 2014 a achiziționat marfuripentru care a achitat TVA .Arată ca valoarea facturilor a fost de... lei pentru care a achitat TVA în valoare de ...lei, existând o diferență de...; invocă în susținere dispozițiile pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.145 din Cod.

Totodată, contestatarea arată ca la data de 13.11.2014, din listele de inventar întocmite rezulta ca achizițiile de marfuri efectuate de la Societatea P existente în stoc, sunt în valoare de... fără TVA .

X susține ca la vânzarea marfurilor din stoc , cuprinse în lista de inventariere a colectat TVA.

În susținerea contestației, contestatarea invocă dispozițiile art.145 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal și dispozițiile pct.45 și pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

X depune completare la contestație și solicită ca la soluționarea contestației să se aibă în vedere cele două deconturi speciale de TVA(formular 301) pentru lunile octombrie și noiembrie 2014 , depuse la organul fiscal teritorial, pe care le anexează.

Pentru motivele prezentate, contestatarea solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat.

II.Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane

fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice au stabilit in sarcina X pe perioada 14.11.2014-04.02.2016, obligatii fiscale principale privind TVA.

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de catre X din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Intreprinderea Individuala s-a înregistrat în scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare de bunuri, a raportat operatiunile efectuate atât în decontul special de TVA cod 301 cât și în declarația recapitulativa cod 390 VIES.Taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare a fost achitata bugetului de stat.

În cursul anul 2014, X a depășit plafonul de scutire la TVA și a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA , în regim normal.

Dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA in primul decont de TVA, ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de 24% asupra stocului de marfa.

Cu ocazia controlului a fost prezentata lista de inventariere intocmita în data de 14.11.2014, data la care contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA în regim normal, din care rezulta ca valoarea stocului factic a fost de ..(la valoarea de cumparare inscrisa în Registrul de gestiune) iar marfurile enumerate în lista au fost achizitionate de la furnizorul maghiar P și de la furnizorul Societatea K.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, din actele contabile ale Intreprinderii individuale rezulta faptul ca aceasta deține facturi pentru achiziționarea marfurilor care îndeplinesc conditiile și formalitatile prevazute de art.145-147¹ din Codul fiscal, pentru TVA deductibila .Pentru diferența reprezentând taxa pe valoarea adaugata aferenta bazei impozabile , Intreprinderea individuala nu deține și nu poate prezenta la control facturi fiscale de achizitii marfuri care îndeplinesc conditiile și formalitatile reglementate de Codul fiscal.

În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al Intreprinderii individuale sa prezinte facturile de achiziții marfuri evidentiata in lista de inventariere intocmita la data de 13.11.2014, pe baza careia a fost dedusa/ ajustata TVA aferenta stocului de marfa .

Reprezentantul legal al societății în răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa mentioneaza ca poate prezenta aceste facturi; organele de inspectie fiscala specifica faptul ca în afara facturilor fiscale pe baza cărora au fost inregistrate achizitiile efectuate și prezentate la control cu ocazia inceperii reverificarii X nu a prezentat alte facturi fiscale sau alte documente de achizitii marfuri.

Organul de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al Intreprinderii individuale sa precizeze dacă facturile de achizitii marfuri contin elementele prevazute de art.155 alin.(19) din Codul fiscal iar acesta prin răspunsul formulat la întrebarea din Nota explicativa precizeaza ca „*marfurile au fost achizitionate de la K și de la P .Pentru marfurile achizitionate de la furnizorul stabilit în Romania , facturile sunt intocmite și contin toate elementele prevazute de art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .Conform art.155 alin.(4) lit.pct.2 pentru livrarile de bunuri și prestari de servicii pentru care locul livrării respectiv prestării se considera a fi Romania conform art.132, art.133 din Cod, efectuate de un furnizor/prestator care nu este stabilit în Romania dar este stabilit în Comunitate, conform prevederilor art.125¹ iar persoana obligata la plata taxei conform art.150 este beneficiarul catre care s-au efectuat respectivele livrari/prestari facturarea face obiectul normelor aplicabile in statul membru in care este stabilit furnizorul /prestatorul .Tara de rezidenta a societatii P este Ungaria , factura fiind emisa conform normelor aplicabile din Ungaria.*

În cazul nostru facturile de achiziție marfuri trebuie să fie întocmite în funcție de țara de rezidență a furnizorului, acest lucru rezulta din interpretarea art.155 alin.4 lit.a) pentru furnizorul din România .Astfel art.155 alin.(19) se refera la reguli stabilite de alin.4 lit.a) și nu la excepția prevăzută de art.155 alin.(4) lit.b) pct.2.Persoana obligată la plata taxei a fost P, TVA aferentă facturilor a fost plătită statului român cu OP ”

În Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala arata ca în situația în care se efectueaza achizitii intracomunitare de bunuri sub plafonul de 10.000 euro, echivalentul a 34.000 lei, furnizorul intracomunitar va emite factura cu TVA colectata prin aplicarea cotei TVA utilizata în statul membru de pe teritoriul caruia sunt expediate bunurile. Valoarea TVA astfel facturata va reintregi costul de achiziție a bunurilor respective.Daca tranzactia este o achiziție intracomunitara ce depășește suma de 10.000 euro , beneficiarul din România este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA pentru achiziția respectiva, concomitent cu înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari.Inregistrarea în scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare de bunuri (la depasirea plafonului de 34.000 lei) dar și pentru achizitii intracomunitare de servicii se efectueaza prin formularul cod 091”Declaratie de inregistrare în scopuri de TVA/Declaratie de mentiuni pentru alte persoane care efectueaza achizitii intracomunitare sau pentru servicii (091) reglementat prin OMFP nr.7/04.01.2010 pentru aprobarea modelului și continutului unor formulare de inregistrare în scopuri de TVA.Concomitent beneficiarul din România depune și formularul cod 095”cerere de inregistrare radiere din Registrul operatorilor intracomunitari „ reglementat prin OMFP nr.21012010.Astfel, partenerul din România trebuie să se înregistreze în regim special conform prevederilor art.153¹, doar pentru efectuarea de achizitii intracomunitare de bunuri și servicii , obținând un cod valid în VIES , dar fără a fi obligat să se înregistreze în regim normal conform prevederilor art.153, dacă nu realizeaza o cifra de afaceri de 220.000 lei.

În sensul art.152 alin.(9) din Codul fiscal, persoana impozabila care solicita inregistrarea în scopuri de taxa prin optiune conform prevederilor art.152 alin.(3) coroborate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal și persoanele impozabile care solicita inregistrarea în scopuri de taxa prin în cazul depasirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art.152 alin.(6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc aferente tranzactiilor care îndeplinesc conditiile și formalitatile prevazute la art.145- 147¹ din Codul fiscal.

Condiția obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere este prevazuta la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv detinerea unei facturi emisa în conformitate cu prevederile art.155, excepția de la regula de baza făcând doar prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu privire la codul de inregistrare în scopuri de TVA iar factura cuprinde în mod obligatoriu indicarea cotei de taxa aplicata și a sumei taxei colectata, exprimata în lei, în funcție de cotele taxei conform alin.19 lit.j) din Legea nr.571/2003 cu modificarile și completarile ulterioare.

Având în vedere prevederile Codului fiscal , organele de inspectie fiscala considera ca nu exista baza legala pentru ajustarea taxei aferenta stocului de marfuri cu TVA în conditiile în care contribuabilul nu deține facturi fiscale de achizitii emise în conformitate cu prevederile legale, respectiv facturile de achizitii marfuri nu contin elementele cerute de art.155 alin.(19) litera i) și j) din Codul fiscal, motiv pentru care au respins TVA ajustata de către contribuabil la data inregistrarii regim normal de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal, aferenta stocului de marfa achizitionat de la furnizorul maghiar , pe cod special de TVA.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:14.11.2014-04.02.2016;

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de X;

D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte dacă X a ajustat în mod legal TVA aferenta marfurilor existente în stoc conform listelor de inventar, la data inregistrarii ca platitor de TVA in regim normal in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca stocul de marfa provine din achizitiile intracomunitare efectuate pe cod special in conformitate cu prevederile art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru care contribuabilul a declarat operatiunea prin decont special de TVA (cod 301) si a achitat TVA aferenta, datorata bugetului de stat, conform facturilor emise de furnizorul intracomunitar.

In fapt, X este inregistrata in scopuri de TVA in regim normal din data de 14.11.2014.

Conform listelor de inventar din data de 13.11.2014, contribuabilul avea in stoc marfa care a fost achizitionata astfel:

- marfa achizitionata de la furnizorul P;
- marfa achizitionata de la furnizorul K;

Dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA in primul decont de TVA, ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de TVA de 24% .Organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorul K, pentru care contribuabilul a prezentat documentele de achizitie a marfurilor care indeplinesc conditiile si formalitatile prevazute de art.145-147¹ din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in conditiile in care au constatat ca, contribuabilul a ajustat TVA aferenta marfii in stoc conform listelor de inventar intocmite la data de 13.11.2014, in conditiile in care la data de 14.11.2014 contribuabilul devine platitor de TVA in regim normal iar acesta nu a prezentat documente de achizitii marfuri care sa contină elementele cerute de art.155 alin.(19) litera i) și j) din Codul fiscal.

In contestatia formulata, contestatara precizeaza ca nu este de acord cu neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiilor de marfuri pe cod special de TVA pentru achizitiile intracomunitare declarate în decontul 301, ramase în stoc la data de 13.11.2014 pe motiv ca facturile de achizitie emise de furnizorul intracomunitar sunt în perfectă ordine și acele facturi trebuie sa îndeplinească în primul rând normele fiscale din țara de origine și cele standard internaționale care permit în țara de destinație sa aibă efecte de deducere.

De asemenea, contestatara sustine ca actul administrativ fiscal trebuie desfiintat pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au procedat în sensul celor stabilite de organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P., ci au inventat alte motive care au fost deja verificate și care erau în ordine la data la care cealaltă echipa de inspectie fiscala a verificat actele de contabilitate.

Contestatară arata ca în luna octombrie 2014 a achizitionat din Ungaria , de la societatea P , pe baza de cod fiscal special, marfuri pentru care a achitat TVA iar în luna noiembrie 2014 a achizitionat marfuri pentru care a achitat TVA.Arata ca

valoarea facturilor a fost de ..pentru care a achitat TVA, existand o diferenta ; invoca in sustinere dispozitiile pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod.

Totodata, contestatara arata ca la data de 13.11.2014, conform listei de inventar, achizitiile de marfuri efectuate de la Societatea P din Ungaria existente in stoc ,sunt in valoare de .., fara TVA iar marfa existenta in stoc a fost comercializata si a colectat TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca initial, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA aferenta marfii existenta in stoc conform listelor de inventariere la data de 13.11.2014 si pentru care X a efectuat ajustarea TVA in favoarea sa, in primul decont de TVA , conform legii, in conditiile in care incepand cu data de 14.11.2014, s-a inregistrat in scopuri de TVA, in regim normal .

Din actul administrativ fiscal rezulta ca TVA stabilita suplimentar este aferenta marfii existenta in stoc conform listelor de inventariere la data de 13.11.2014, achizitionata pe cod special de TVA de la furnizorul intracomunitar P iar operatiunea nu este impozabila in Romania.

Impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , X a formulat contestatie care a fost solutionata prin Decizia privind solutionarea contestatiei;pentru capatul de cerere privind TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin acest act administrativ fiscal, organul de solutionare a contestatiei a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal si refacerea inspectiei fiscale, cu verificarea stricta a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii fiscale avand in vedere considerentele deciziei.

Prin Decizia de solutionare a contestatiei , organul de solutionare a contestatiei a retinut ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunea de ajustare a taxei aferenta bunurilor aflate in stoc in raport de prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.126 alin. (3), art.132^1, art.140 alin.(6), art.145, art.146 din Codul fiscal precum si jurisprudenta curtii europene de justitie.

Urmare refacerii inspectiei fiscale , prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA aferenta bazei impozabile , urmare respingerii la ajustare a TVA aferenta bunurilor aflate in stoc la data de 14.11.2014, data inregistrarii contribuabilului in scopuri de TVA in regim normal , pe motiv ca TVA a fost ajustat nejustificat in conditiile in care Intreprinderea Individuala nu detine si nu poate prezenta la control facturile fiscale de achizitii marfuri care indeplinesc conditiile si formalitatile reglementate de Codul fiscal.

Dupa cum s-a aratat si in Decizia privind solutionarea contestatiei cu privire la achizitiile intracomunitare efectuate de persoane juridice neimpozabile sunt aplicabile prevederile art.153 ^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

"(1) Are obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform prezentului articol:

a) persoana impozabila care are sediul activitatii economice in Romania si persoana juridica neimpozabila stabilita in Romania, neinregistrate si care nu

au obligatia sa se înregistreze conform art. 153 si care nu sunt deja înregistrate conform lit. b) sau c) sau alin. (2), care efectueaza o achizitie intracomunitara taxabila în România, înainte de efectuarea achizitiei intracomunitare, daca valoarea achizitiei intracomunitare respective depaseste plafonul pentru achizitii intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achizitia intracomunitara;[...]

(2) Persoana impozabila care are sediul activitatii economice în România, daca nu este înregistrata si nu este obligata sa se înregistreze conform art. 153, si persoana juridica neimpozabila stabilita în România pot solicita sa se înregistreze, conform prezentului articol, în cazul în care realizeaza achizitii intracomunitare, conform art. 126 alin. (6).[...]

(9) Organele fiscale competente vor anula înregistrarea unei persoane, conform prezentului articol, din oficiu sau, dupa caz, la cerere, în urmatoarele situatii:

a) persoana respectiva este înregistrata în scopuri de TVA, conform [art. 153](#); [...]

(10) Înregistrarea în scopuri de TVA conform prezentului articol nu confera persoanei impozabile calitatea de persoana înregistrata normal în scopuri de TVA, acest cod fiind utilizat numai pentru achizitii intracomunitare sau pentru serviciile prevazute la [art. 133](#) alin. (2), primite de la persoane impozabile stabilite în alt stat membru sau prestate catre persoane impozabile stabilite în alt stat membru."

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu dispozitiile art.126 din acelasi act normativ, potrivit caruia:

"(3) Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin. (4), care urmeaza unei livrari intracomunitare efectuate în afara României de catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare si care nu este considerata întreprindere mica în statul sau membru, si careia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrarile de bunuri care fac obiectul unei instalari sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzarile la distanta;[...]

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), **nu sunt considerate operatiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc urmatoarele conditii:**[...]

b) valoarea totala a acestor achizitii intracomunitare nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depasit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al carui echivalent în lei este stabilit prin norme.

(5) Plafonul pentru achizitii intracomunitare prevazut la alin. (4) lit. b) este constituit din valoarea totala, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, datorata sau achitata în statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

(6) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile, eligibile pentru derogarea prevazută la alin. (4), au dreptul să opteze pentru regimul general prevazut la alin. (3) lit. a). Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

(7) Regulile aplicabile în cazul depășirii plafonului pentru achizitii intracomunitare, prevazut la alin. (4) lit. b), sau al exercitării opțiunii sunt stabilite prin norme."

La pct.2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.126 din cod, se prevede:

"(5) Echivalentul în lei al plafonului pentru achizitii intracomunitare de 10.000 euro, prevazut la art. 126 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Natională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de 34.000 lei."

Din prevederile legale enunțate se reține că persoana juridică neimpozabilă care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, înaintea efectuării achiziției intracomunitare, în cazul în care valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare de 10.000 euro, în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.

Totodată, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată achizițiile intracomunitare de bunuri sunt operațiuni neimpozabile în România în situația în care valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro.

În ceea ce privește locul de impozitare al achizițiilor de bunuri, la art.132¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

Se reține că în speta, marfurile achiziționate au fost transportate din Ungaria în România respectiv de la Societatea P la X din România.

În ceea ce privește persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru care locul impozitării este în România, în speta sunt aplicabile prevederile

art.151 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca:

"(1) Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei."

iar la art.140 din acelasi act normativ , in vigoare in luna octombrie -noiembrie 2014, se prevede:

"(6) Cota aplicabila pentru achizitii intracomunitare de bunuri este cota aplicata pe teritoriul României pentru livrarea aceluiasi bun si care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei."

iar potrivit alin.(1) din aceluiasi articol de lege:

"(1) Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce."

Potrivit prevederilor art.156³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Decontul special de taxa se depune la organele fiscale competente de catre persoanele care nu sunt înregistrate si care nu trebuie sa se înregistreze conform art. 153, astfel:

a) pentru achizitii intracomunitare de bunuri taxabile, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), de catre persoanele impozabile înregistrate conform art. 153¹,"

iar potrivit art.156⁴ din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹ trebuie sa întocmeasca si sa depuna la organele fiscale competente, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare unei luni calendaristice, o declaratie recapitulativa în care mentioneaza:[...]

d) achizitiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxa a luat nastere în luna calendaristica respectiva;"

In conformitate cu prevederile art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

"(1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pâna la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156² si 156³."

Din prevederile legale enuntate se retine ca persoana impozabila care efectueaza achizitii intracomunitare care sunt taxabile are obligatia sa depuna la organul fiscal competent decontul special de TVA , declaratia recapitulativa precum si sa achite plata taxei datorata bugetului de stat.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retine ca X a fost înregistrata in scopuri de TVA pentru achizitii intracomunitare , avand codul de înregistrare fiscala .

Se retine ca Intreprinderea Individuala a raportat operatiunile efectuate atât în decontul special de TVA cod 301 cât și în declarația recapitulativa cod 390 VIES.Taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare a fost achitata bugetului de stat de către contribuabil.

Astfel, întreprinderea individuală a fost înregistrată în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare conform art.153¹ "Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii." Începând cu data de 14.11.2014 contribuabilul devine platitor de TVA în regim normal în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

După înregistrarea în scopuri de TVA în regim normal, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA în primul decont de TVA, ajustând în favoarea sa TVA deductibilă aferentă stocului de marfă prin aplicarea cotei de 24% asupra stocului de marfă.

Cu ocazia controlului a fost prezentată lista de inventariere întocmită în data de 14.11.2014, data la care contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA în regim normal, din care rezultă că valoarea stocului faptic a fost de ... (la valoarea de cumpărare înscrisă în Registrul de gestiune) iar marfurile enumerate în lista au fost achiziționate de la furnizorul maghiar și de la furnizorul Societatea K.

Astfel, începând cu data de 14.11.2014 contribuabilului i s-a anulat codul de înregistrare fiscală RO 29872075 atribuit potrivit prevederilor art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în conformitate cu alin.(9) al acestui articol de lege și anume:

"(9) Organele fiscale competente vor anula înregistrarea unei persoane, conform prezentului articol, din oficiu sau, după caz, la cerere, în următoarele situații:

a) persoana respectivă este înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153;"

Totodată la art.152 alin.(7²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Persoana impozabilă care solicită, conform alin. (7), scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, dar are obligația de a se înregistra în scopuri de taxă, conform art. 153¹, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, concomitent cu solicitarea de scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153. Înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, va fi valabilă începând cu data anularii înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153. Prevederile prezentului alineat se aplică și în cazul în care persoana impozabilă optează pentru înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, concomitent cu solicitarea de scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153."

Cu privire la înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA în regim normal la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările, se prevede:

"(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art.

145 alin. (2) lit. b) si d), trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, în urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;

b) daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depasit acest plafon;

c) daca cifra de afaceri realizata în cursul unui an calendaristic este inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;

d) daca efectueaza operatiuni scutite de taxa si opteaza pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3)."

La art.152 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare si ajustarile de efectuat în cazul modificarii regimului de taxa."

Astfel, in conformitate cu prevederile pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicita înregistrarea în scopuri de taxa prin optiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, si persoanele impozabile care solicita înregistrarea în scopuri de taxa în cazul depasirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) **bunurilor aflate în stoc si serviciilor neutilizate, constatate pe baza de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;**

b) **activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum si activelor corporale fixe în curs de executie, constatate pe baza de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxa. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajusteaza taxa aferenta valorii ramase neamortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxa. În cazul bunurilor de capital se aplica prevederile art. 149 din Codul fiscal;**

c) **achizitiilor de bunuri si servicii care urmeaza a fi obtinute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxa a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) si b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxa si al caror fapt generator de taxa, respectiv livrarea/prestarea, are loc dupa aceasta data.**

(11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxa depus după înregistrarea în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(12) Pentru ajustarea taxei prevazute la alin. (10), persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin exceptie de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achizitii de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie sa contina mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."

La pct.62 din același act normativ se prevede:

"(1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform [art. 152](#) din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări."

De asemenea la pct.53 din același act normativ dat în aplicarea art.148 din Cod se prevede:

"(4) În cazul în care persoana impozabila care aplica regimul special de scutire, prevazut la art. 152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, precum și în cazul în care persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal solicita scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, se aplica ajustările de taxa prevazute la pct. 61 si 62. "

Din prevederile legale enuntate se retine ca in cazul modificarii regimului de taxa, persoanele impozabile au dreptul sa ajusteze taxa deductibila aferente bunurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe, constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate pentru ajustarea taxei persoana impozabila trebuie sa indeplinesca conditiile si formalitatile prevazute la art.145-149 din Codul fiscal. Prin exceptie de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achizitii de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie sa contina mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

De asemenea, se reține ca persoanele care aplica regimul special de scutire , conform art.152 din Codul fiscal au obligatia sa țină evidenta livrarilor de bunuri și a prestarilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mica intreprindere cu ajutorul jurnalului de vanzari precum și evidenta bunurilor și serviciilor taxabile achizitionate cu ajutorul jurnalului de cumparari.

In speta, fiind vorba de marfa în stoc provenita din achizitii intracomunitare de bunuri sunt aplicabile si prevederile art.135, art.145, art.146, art.147 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in luna noiembrie 2014, potrivit carora:

-art.135

“(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent [art. 155](#) alin. (14) sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la [art. 155](#) alin. (8) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofaktură până la data respectivă.

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.[...]

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

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind în strainatate, daca taxa ar fi deductibila, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144¹;

d) operatiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 si lit. b), în cazul în care cumparatorul ori clientul este stabilit în afara Comunitatii sau în cazul în care aceste operatiuni sunt în legatura directa cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunitatii, precum si în cazul operatiunilor efectuate de intermediari care actioneaza în numele si în contul altei persoane, atunci când acestia intervin în derularea unor astfel de operatiuni;

e) operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), daca taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.[...]

(4) În conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

iar la art.146 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul 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; [...]

e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri, sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155¹ alin. (1);"

La art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile si formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscala de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere."

La pct.17 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.135 din Cod, se prevede:

„(1) Faptul generator în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri și faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri intervin în același moment, respectiv în momentul livrării de bunuri.

(2) Dacă furnizorul optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri efectuată în condițiile art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv în cazul încasării de avansuri, exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare la beneficiar intervine la data emiterii facturii, conform art. 135 alin. (2) din Codul fiscal.

(3) Dacă beneficiarul nu a primit o factură de la furnizor până în a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, are obligația să emită autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal. Pentru determinarea taxei se utilizează cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal, respectiv cel din data emiterii autofacturii. În situația în care, ulterior emiterii autofacturii, beneficiarul primește factura de la furnizor, care este emisă la o dată anterioară datei autofacturii, acesta are obligația de a ajusta baza de impozitare în funcție de cursul de schimb în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor."

La pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.145 din Cod, se prevede:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pentru achizitiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizitiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabila chiar daca factura nu contine mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin exceptie de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie sa contina mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operatiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(3) În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal si care se înregistreaza în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achizitii efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (10) - (12) si pct. 62 alin. (5) - (7)."

iar la pct.46 din acelasi act normativ , dat in aplicarea art.146 din Cod se prevede:

„Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]

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

La art.155"Facturarea" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.[...]

(4) Fără să contravină prevederilor alin. (30) - (34) se aplică următoarele reguli de facturare:

a) pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133, facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării nu se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care are loc livrarea de bunuri/prestarea de servicii;

b) prin excepție de la prevederile lit. a):[...]

2. pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform art. 132 și 133, efectuate de un furnizor/prestator care nu este stabilit în România, dar este stabilit în Comunitate, conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), iar persoana obligată la plata taxei conform art. 150 este beneficiarul către care s-au efectuat respectivele livrări/prestări, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care este stabilit furnizorul/prestatorul.[...]

19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definierea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.[...]

(21)... **În cazul aplicării prevederilor alin. (4) lit. b) pct. 2, factura emisă de furnizorul/prestatorul care nu este stabilit în România poate să nu conțină informațiile prevăzute la echivalentul din Directiva 112 al alin. (19) lit. i) și j).**"

Din cadrul legislativ mai sus enunțat se reține că în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri faptul generator intervine la data la care intervine faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția iar exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent la art.155 alin.(14) sau după caz la data emiterii autofacturii prevăzute la art.155 alin.(8) din Cod.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Se reține că, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabila sau persoana juridica neinregistrata, obligata la plata taxei in conditiile art.150 alin.(2) -(4) si (6) si art.151 din Codul fiscal trebuie sa detina o factura care cuprinde cel putin informatiile prevazute la art.155 din Cod, ori o autofactura emisa in conformitate cu prevederile art.155¹ alin.(1) sau (2) din Codul fiscal .

Potrivit prevederilor art.155 din Cod, mai sus enuntate, sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc conditiile stabilite în prezentul articol .

Cu privire la regulile de facturare , se reține ca pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii pentru care locul livrării respectiv prestării se considera în Romania , conform art.132 și art.133, facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol iar factura emisa trebuie sa conțină în mod obligatoriu informatiile prevazute de la alin.(19) al art.155 din codul fiscal.

Se reține ca, prin excepție, pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii pentru care locul livrării respectiv prestării se considera a fi în Romania conform art.132 , art.133 , efectuate de un furnizor/prestator care nu este stabilit în Romania, dar este stabilit în Comunitate, conform art.125¹ alin.(2) iar persoana obligata la plata taxei conform art.150 este beneficiarul către care s-au efectuat respectivele livrari prestari facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care este stabilit furnizorul/prestatorul iar factura emisă de furnizorul/prestatorul care nu este stabilit în România poate să nu conțină informațiile prevăzute la art.226 pct. 8, 9, 10 din Directiva 112/2006, echivalent al alin. (19) lit. i) și j) respectiv baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar si indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, se rețin urmatoarele:

În luna octombrie si noiembrie 2014 X a efectuat achizitii intracomunitare peste plafonul de 10.000 euró, pe cod special de TVA conform art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , pentru care a depus deconturile speciale de TVA si a efectuat plata taxei pentru operatiunea taxabila in Romania conform art.132¹ coroborat cu prevederile art.140 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare.

Începând cu data de 14.11.2014, X se inregistreaza în scopuri de TVA în regim normal, în conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal.

Se reține ca , în data de 13.11.2014, anterior inregistrării în scopuri de TVA , contribuabilul a procedat la inventarierea stocului de marfa aflata in gestine; din listele de inventar existente in copie la dosar rezulta ca in data de 13.11.2014 in gestiunea X se aflau marfuri, care au fost achizitionate astfel:

Achizitiile efectuate de la furnizorul intracomunitar P conform facturilor , au fost declarate de contribuabilul X, prin Decontul special de taxa pe valoarea adaugata(formular 301) pe luna octombrie 2014, înregistrat la organul fiscal teritorial ; baza impozabila totala declarata a fost de .. lei iar TVA datorata de ...

Se reține ca baza impozabila declarata a fost determinata în conformitate cu prevederile art.139¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare la data depunerii decontului de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv extrasului de cont , rezulta ca X a achitat TVA declarata.

În luna noiembrie 2014, X a achizitionat marfuri de la furnizorul intracomunitar P

Achizițiile efectuate de la furnizorul intracomunitar P conform facturilor , au fost declarate de contribuabilul X, prin Decontul special de taxa pe valoarea adaugata(formular 301) pe luna noiembrie 2014, înregistrat la organul fiscal teritorial ; baza impozabila totala declarata a fost de .. iar TVA datorata de ...

Se reține ca, baza impozabila declarata a fost determinata în conformitate cu prevederile art.139¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii decontului de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca X a achitat TVA declarata, la Trezoreria.

Din Raportul de inspectie fiscala , „Referitor la livrarile /achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii” rezulta ca:

Declaratiile recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri cod 390 pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în luna noiembrie 2014 și martie 2015 sunt depuse la organul fiscal teritorial .

Conform Raport care conține informațiile primite prin sistemul VIES referitoare la livrarile intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre de către operatorul verificat rezulta ca nu exista neconcordanțe semnificative între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil în declarația recapitulativa 390.”

Se reține ca, dupa înregistrarea în scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA în primul decont de TVA, ajustand în favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de 24% asupra stocului de marfa.

Din Raportul de inspectie fiscala se reține ca organele de inspectie fiscala au verificat act cu act documentele justificative care au stat la baza înregistrării în jurnalele de TVA; de asemenea se specifica faptul ca nu s-au înregistrat neconcordanțe între jurnalele de cumparari și deconturile de TVA.

Din actul administrativ fiscal contestat rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA urmare respingerii TVA ajustata aferenta bunurilor aflate în stoc din achiziții intracomunitare pe motiv ca nu exista baza legala pentru ajustarea taxei aferenta stocului de marfa provenit din achiziții intracomunitare respectiv facturile de achiziții marfuri nu contin elementele cerute de art.155 alin.(19) litera i) și j) din Codul fiscal, iar conditia obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere este prevazuta la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv detinerea unei facturi emisa în conformitate cu prevederile art.155, excepția de la regula de baza făcând doar prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal privind mentiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art.153 din Codul fiscal.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor de forma, se reține ca facturile emise de furnizorul intracomunitar P , existente în copie la dosarul cauzei, în baza cărora X a achizitionat marfa, sunt emise în conformitate cu normele aplicabile statului ungar unde este stabilit furnizorul, după cum sustine și contestatara.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , prin excepție, pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii pentru care locul livrării respectiv locul prestării se considera a fi în Romania, conform prevederilor art.132 și 133 , efectuate de un furnizor/prestator , care nu este stabilit în România, dar este stabilit în Comunitate, conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), iar persoana obligată la plata taxei conform art. 150, art.151 din Cod este beneficiarul către care s-au efectuat respectivele livrări/

prestări, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care este stabilit furnizorul/prestatorul iar factura emisă de furnizorul/prestatorul care nu este stabilit în România poate să nu conțină informațiile prevăzute la echivalentul din Directiva 112/2006 al alin. (19) lit. i) și j) din codul fiscal respectiv baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar și indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.

Totodată, în adresa emisă de Serviciul Coordonare Programare și Analiza Inspectie Fiscala din adresa D.G.R.F.P., urmare adresei A.J.F.P.Brasov, prin care se solicita un punct de vedere cu privire la speta în cauză, se specifică faptul că:

„Așa cum menționați și în adresa contribuabilul verificat până la 25 a lunii următoare a plătit TVA aferenta achizițiilor intracomunitare și a depus decontul special 301, formular în care trebuie menționat documentul în baza căruia s-a stabilit și s-a achitat TVA, deci la momentul depunerii formularului 301 ar fi trebuit să existe o factura care a stat la baza sumei achitate.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține că facturile emise de furnizorul intracomunitar X, existente în copie la dosarul cauzei, în baza cărora X a achiziționat marfa și în baza cărora a declarat achiziția intracomunitară prin deconturile speciale de TVA pe lunile octombrie 2014 și noiembrie 2014 precum și a stabilit TVA datorată bugetului de stat, care a fost achitată conform documentelor existente la dosarul cauzei, îndeplinesc condițiile de formă impuse de Directiva 112/2006/CE.

Organul de soluționare a contestației prin adresa, transmisă prin e-mail în data de 10.04.2019, a solicitat un punct de vedere organului de inspectie fiscala în raport de prevederile art.155 alin.(4) lit.b) pct.2 coroborat cu dispozițiile art.155 alin.(21) din Codul fiscal, având în vedere că în răspunsul la nota explicativă și contestația formulată, contestatarul susține că deține facturile emise de furnizorul intracomunitar, întocmite conform legistriației statului ungar.

În răspunsul formulat, transmis prin e-mail, organele de inspectie fiscala, referitor la facturile de achiziții, menționează că, „luând în considerare prevederile pct.45 (2), 61(10)-(12) și 62(5) (7) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul se referă la taxa pe valoarea adăugată deductibilă care a fost înscrisă într-un document justificativ emis de către furnizori înregistrați în scopuri de TVA în România, precizând totodată că singura excepție cu privire la condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-147¹ din codul fiscal este următoarea: factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, astfel nu sunt incidente prevederile art.155 alin.(4) lit.b) pct.2 și alin.(21) din Codul fiscal”.

Din prevederile legale invocate referitoare la ajustarea TVA în cazul modificării regimului de taxă se reține că legiuitorul a prevăzut că persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare fără a face distincție între bunurile achiziționate de la furnizori interni și bunurile achiziționate de la furnizori intracomunitari; pentru ajustarea taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-149 din Codul fiscal respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate

informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. Din prevederile legale enuntate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabila, obligata la plata taxei in conditiile art.150 alin.(2) -(4) si (6) si art.151 din Codul fiscal trebuie sa detina o factura care cuprinde cel putin informatiile prevazute la art.155 din Cod ori o autofactura emisa in conformitate cu prevederile art.155¹ alin.(1) sau (2) din Codul fiscal .

De asemenea , prin exceptie, de la prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, factura pentru achizitii de bunuri/servicii efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie sa contina mentiuni referitoare la codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile.

In speta, se retine ca pentru achizitiile intracomunitare cu valoare de peste 10.000 euro contribuabilul a fost înregistrat in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153¹ din Codul fiscal , a depus decont special de taxa si a achitat bugetului de stat TVA in cota prevazuta la art.140 alin.(6) din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art.126 alin.(3) din Codul fiscal mai sus enuntat, operatiune impozabila in Romania este si operatiunea cu plata pentru care locul este considerat a fi in Romania in conformitate cu prevederile art.132¹ din Cod, efectuata de o persoana impozabila care actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin.(4) potrivit caruia nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania achizitiile intracomunitare de bunuri a caror valoare totala a acestor achizitii intracomunitare nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depasit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro , echivalentul a 34.000 lei; in acest caz operatiunea nu este impozabila in Romania iar taxa nu poate fi dedusa , taxa reintregind costul achizitiei bunurilor si serviciilor.

Dupa cum s-a aratat si în Decizia de solutionare a contestatiei cu privire la ajustarea TVA in cazul modificarii regimului de taxa , legiuitorul a prevazut ca persoanele impozabile inregistrate in scopuri de taxa au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferenta bunurilor aflate in stoc constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare fara a face distictie intre bunurile existente în stoc achizitionate de la furnizori interni si bunurile achizitionate de la furnizori intracomunitari; nu se poate face discriminare intre bunurile existente în stoc achizitionate din Romania si bunurile existente în stoc achizitionate intracomunitar pe cod special de TVA în conditiile în care operatiunea este impozabila în Romania.

Cu privire la ajustarea TVA in cazul modificarii regimului de taxa persoana impozabila trebuie sa indeplinesca conditiile si formalitatile prevazute la art.145-149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, respectiv achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa aiba la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. Din prevederile legale enuntate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabila, obligata la plata taxei in conditiile art.150 alin.(2) -(4) si (6) si art.151 din Codul fiscal trebuie sa detina o factura care cuprinde cel putin informatiile prevazute la art.155 din Cod ori o autofactura emisa in conformitate cu prevederile art.155¹ alin.(1) sau (2) din Codul fiscal .

Se reține ca, achizitiile de marfuri efectuate de X de la Societatea P , existente în stoc la data 14.11.2014, data inregistrării în scopuri de TVA în regim normal, inscrise în listele de inventar din data de 13.11.2014, au fost comercializate; în contestatia formulata contestatara sustine ca marfurile aflate în stoc cu ocazia inventarierii au fost cumparate de Societatea K.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA colectata pe perioada 14.11.2014-04.02.2016, provine din comercializarea de imbracaminte în magazine specializate către persoane fizice și juridice.

În perioada verificata societatea a realizat venituri taxabile pentru care a colectat TVA, cu cota standard de TVA de 24%.

De asemenea, prin Decizia de impunere, pe perioada 14.11.2014-04.02.2016, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta stocului de marfa lipsa in gestiune. Prin Decizia privind solutionarea contestatiei contestatia cu privire la acest capăt de cerere a fost respinsa ca neintemeiata. Prin Sentința civila pronuntata de Tribunal s-a respins acțiunea formulata de reclamanta X.

Astfel se reține ca marfurile existente în stoc la data 14.11.2014 au fost destinate realizarii de operațiuni taxabile, în speta conditia de fond prevazuta la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal fiind îndeplinită.

În ceea ce privește conditia de forma, după cum s-a arătat și mai sus, facturile emise de furnizorul intracomunitar P, existente în copie la dosarul cauzei, în baza cărora X a achizitionat marfa sunt emise în conformitate cu normele aplicabile statului ungar unde este stabilit furnizorul, după cum sustine și contestatara.

După cum s-a arătat și mai sus, legiuitorul a prevăzut prin excepție, ca pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii pentru care locul livrării respectiv locul prestării se considera a fi în Romania, conform prevederilor art.132 și 133, efectuate de un furnizor/prestator, care nu este stabilit în România, dar este stabilit în Comunitate, conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), iar persoana obligată la plata taxei conform art. 150, art.151 din Cod este beneficiarul către care s-au efectuat respectivele livrări/prestări, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care este stabilit furnizorul/prestatorul iar factura emisă de furnizorul/prestatorul care nu este stabilit în România poate să nu conțină informațiile prevăzute la echivalentul din Directiva 112/2006 al alin. (19) lit. i) și j) din codul fiscal respectiv baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar și indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate se reține ca facturile emise de furnizorul intracomunitar P, existente în copie la dosarul cauzei, în baza cărora X a achizitionat marfa și în baza cărora a declarat achitizia intracomunitara prin deconturile speciale de TVA pe lunile octombrie 2014 și noiembrie 2014 precum și a stabilit TVA datorata bugetului de stat, care a fost achitata conform documentelor existente la dosarul cauzei, îndeplinesc conditiile de forma impuse de Directiva 112/2006/CE.

Mai mult, operatiunile au fost declarate bugetului de stat prin deconturile speciale de TVA precum și Declaratiile recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri cod 390 iar din Raport care conține informațiile primite prin sistemul VIES referitoare la livrarile intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre de către operatorul verificat rezulta ca nu exista neconcordanțe semnificative între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil în declarația recapitulativa 390.

De asemenea, după cum s-a arătat și mai sus X(persoana obligata la plata TVA aferenta achizițiilor intracomunitare) a achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor operațiuni.

Cu privire la determinarea obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata, MFP-Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale, printr-o adresa

emisa , arata ca relevata este si argumentatia Curtii de Justitie a Uniunii Europene , (CJUE) in cauza C183/2014 Salomie si Oltean.Desi in aceasta cauza CJUE s-a pronuntat cu privire la determinarea obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata in cazul persoanelor impozabile care nu s-au inregistrat in scopuri de TVA la momentul cand aveau aceasta obligatie, in speta ar putea fi avute in vedere ca relevante urmatoarele considerente detaliate in decizie , considerente ce deriva din jurisprudenta constanta a Curtii:

“Potrivit unei jurisprudente constante a Curtii , dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, in principu nu poate fi limitat si se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte(a se vedea in acest sens in special Hotararea Gabalfrisa si altii, C-110/98-C-147/98, EU :C:2000:145, pct.43 precum si Hotararea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctele 30 si 31).

Acest regim urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat in cadrul tuturor activitatilor sale economice.Sistemul comun al TVA-ului garanteaza in consecinta perfecta neutralitate in ceea ce priveste sarcina fiscala a tuturor activitatilor economice , indiferent de scopurile sau de rezultatele altor activitati, cu conditia sa fie ele insele supuse TVA-ului (a se vedea in acest sens Hotararea Gabalfrisa si altii, C-110/98-C-147/98, EU :C:2000:145, pct.44 precum si Hotararea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctele 32).

Pe de alta parte, Curtea a statuat deja ca principiul fundamental al neutralitatii TVA-ului impune ca deducerea taxei in amonte sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile(ase vedea in acest sens Hotararea Ecotrade , C-95/07 si C-96/07, EU:C:2008:267 punctul 63, Hotararea Uszodaepito, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotararea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 si 43 precum si Hotararea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctul 38).

In consecinta, in cazul in care administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca cerintele de fond sunt indeplinite, aceasta nu poate impune , in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa , conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (a se vedea Hotararea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctul 40)."

În consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate și faptul ca marfurile aflate în stoc, constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile și au fost prezentate documentele de achiziții bunuri emise de furnizorul intracomunitar , fiind indeplinite conditiile privind ajustarea TVA, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completatile ulterioare potrivit caruia:

“(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.”

si se va admite partial contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza

Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice , cu privire la TVA .

Totodata se va anula partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Raportul de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de X, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte dacă X a ajustat în mod legal TVA aferenta marfurilor existente în stoc conform listelor de inventar, la data inregistrarii ca platitor de TVA in regim normal in conditiile in care în timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente de achizitie a marfurilor iar la dosarul cauzei nu au fost depuse probe noi din care sa rezulte o alta situatie decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, incepand cu data de 14.11.2014, X este inregistrata in scopuri de TVA in regim normal.

Conform listelor de inventar din data de 13.11.2014, contribuabilul avea in stoc marfa in valoare de 1.. care a fost achizitionata astfel:

- marfa in valoare de ... a fost achizitionata de la furnizorul P;
- marfa in valoare de ... a fost achizitionata de la furnizorul K;

Dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA in primul decont de TVA, ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de TVA 24% .Organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorul K , pentru care contribuabilul a prezentat documentele de achizitie a marfurilor care indeplinesc conditiile si formalitatile prevazute de art.145-147¹ din Codul fiscal; organele de inspectie fiscala au respins la ajustare TVA aferenta marfurilor in stoc achizitionate de la K pentru care contribuabilul nu a prezentat documente si totodata au stabilit suplimentar de plata TVA in conformitate cu prevederile art.152 alin.(9) din Codul fiscal, prevederile pct.61 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, contestatara sustine ca marfa aflata in stoc cu ocazia inventarierii a fost achizitionata de la K , ca stocul de marfa cuprins in listele de inventar la data de 13.11.2014 apare in totalitate la pret de cumparare fara TVA;Sustine ca la vanzarea stocului de marfa cuprins in lista de inventar din data de 13.11.2014 a colectat TVA.

Contestatara invoca dispozitiile pct.61 din H.G. nr.44/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca are dreptul la ajustarea TVA aferenta stocului de marfa.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.153 alin.(1) , art.152 alin.(9) din Legea nr.571/2003 precum si prevederile pct.61 alin.(10)-(12) si pct.62 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntate , potrivit carora in cazul modificarii regimului de taxa, persoanele impozabile au dreptul sa ajusteze taxa deductibila aferente bunurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe,

constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare. Pentru ajustarea taxei persoana impozabila trebuie sa indeplineasca conditiile si formalitatile prevazute la art.145-149 din Codul fiscal.

De asemenea, se reține ca persoanele care aplica regimul special de scutire , conform art.152 din Codul fiscal au obligatia sa țină evidenta livrarilor de bunuri și a prestarilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mica intreprindere cu ajutorul jurnalului de vanzari precum și evidenta bunurilor și serviciilor taxabile achizitionate cu ajutorul jurnalului de cumparari.

Potrivit prevederilor art.145, art.146 , art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum și prevederile pct.45, pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enuntate se reține ca persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabila trebuie sa detina o factura care cuprinde cel putin informatiile prevazute la art.155 din Cod. Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii care sa conțină cel puțin informațiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal.

Prin excepție de la prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal factura pentru achizitii de bunuri /servicii efectuate înainte de inregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie sa conțină mentiunea referitoare la codul de inregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile în conformitate cu prevederile art.153 din Cod.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se rețin urmatoarele:

În primul decont de TVA , depus de contribuabil la organul fiscal teritorial ,dupa inregistrarea in scopuri de TVA s-a efectuat ajustarea TVA, contribuabilul ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de TVA 24% aplicabila la aceasta data.

Din listele de inventar din data de 13.11.2014, existente în copie la dosarul cauzei rezulta ca, stocul marfa i care a fost achizitionat astfel:

- marfa în valoare de.. a fost achizitionata de la furnizorul P Ungaria;
- marfa in valoare de .. lei a fost achizitionata de la furnizorul K

Se reține ca aferent stocului de marfa achizitionata de la furnizorul P contribuabilul a ajustat în favoarea sa TVA în valoare de ...; aferent stocului de marfa in valoare de ...achizitionata de la furnizorul K, contribuabilul a ajustat în favoarea sa TVA în valoare de ...

Se retine ca organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorul K , pentru care contribuabilul a prezentat documentele de achizitie a marfurilor care indeplinesc conditiile si formalitatile prevazute de art.145-147¹ din Codul fiscal, în limita TVA inscrisa în aceste documente.Organele de inspectie fiscala au respins TVA ajustata de contribuabil în favoarea sa pentru care nu a prezentat documente justificative.

La pct.53 din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare , dat în aplicarea art.148 din Cod , se prevede ca taxa nededusa aferenta

stocurilor se ajusteaza la data la care intervine evenimentul care genereaza ajustarea pentru taxa deductibila, respectiv pentru taxa care a fost platita furnizorului.

Prin urmare se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizorul K , conform facturilor emise de către furnizor în limita TVA înscrisa în aceste documente și platita furnizorului .

La dosarul contestatiei contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala .

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“ (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.”

iar în conformitate cu prevederile art.269 din același act normativ:

“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiaza;”

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de contribuabil nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala în speta se vor aplica prevederile art.In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt sustinute de dovezi obiective, in speta se vor aplica prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile

sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA.

Totodata se va anula partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emise in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X ,inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , emise in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.