

DECIZIE nr. 3036/28.02.2018

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X S.R.L.
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara cu adresa nr. TMC_AIF ... /25.05.2017 și nr. TMC_AIF ... /29.11.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2017, a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X ... S.R.L.
CUI: ... ,
cu sediul în comuna ... , sat ... , nr. ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /22.11.2017, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2017.

Societatea X ... S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../29.09.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 29.09.2017, solicitând anularea actului administrativ atacat, cu consecința exonerării petentei de la plata sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... , în calitate de împuternicit al administratorului, fapt confirmat cu Procura specială autentificată sub nr. .../07.02.2017 la Biroul Individual Notarial ... , astfel cum a fost completată conform Încheierii de completare nr. ... 22.06.2017 autentificată la același birou notarial, în care la pct. 3 s-a stipulat în mod expres faptul că „mandatarul meu are dreptul de a formula plângeri sau contestații în fața oricăror autorități publice, inclusiv în fața ANAF.”, depusă în original la sediul DGRFP Timișoara cu adresa din 22.06.2017, înregistrată sub nr. ... /22.06.2017, în cauză fiind incidente dispozițiile art. 18 coroborat cu art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. **F-TM .../29.09.2017** fiind comunicate prin remitere sub semnătură la data de 09.10.2017).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../29.09.2017**, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:

În opinia petentei, constatările organelor de inspecție fiscală au la bază înțelegerea eronată a stării de fapt fiscale derulate între A L GmbH și Societatea X ... SRL, consecința fiind considerarea acestor tranzacții ca fiind intracomunitare și nu achiziții efectuate în România, respectiv pentru care locul livrării este în România.

Anexat contestației, petenta depune Anexa nr. 1 reprezentând prezentarea schematică a operațiunilor derulate, astfel:

1. „Societatea germană C ... GMBH a achiziționat de la C ... Polonia și de la C Belgia 2 combine agricole și headerele acestora care le-a vândut către societatea germană A L GmbH, bunurile fiind livrate către acesta din urmă, din Polonia (headerele) și din Belgia (combinele) direct în România.
2. Societatea germană A L GmbH a efectuat o achiziție intracomunitară în România a bunurilor livrate de furnizorul său C ... GMBH, operațiune pentru care era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA ÎN România, conform art. 153, alin. 6 din Legea nr. 571/2003. După cum se poate observa din CMR-urile atașate (...) bunurile au fost livrate direct către C ... Polonia și C Belgia către A L GmbH în România (loc de descărcare T , localitatea ... , nr. ...), destinatarul, așa cum rezultă fără nici un dubiu din CMR, fiind societatea A L GmbH.
3. Societatea germană A L GmbH a vândut aceste bunuri către X ... SRL. În momentul livrării acestora, bunurile se aflau pe teritoriul României, operațiunea fiind o livrare internă, pentru care locul livrării este în România. După înregistrarea în scopuri de TVA în România, furnizorul A L GmbH a întocmit facturile nr. ... -... /14.09.2017 și nr. ... -... /14.09.2017 cu TVA, locul livrării bunurilor fiind în România, conform art. 275, alin. 1, lit. c, Cod fiscal (art. 132, alin. 1, lit. c, Vechiul Cod fiscal).
4. În ceea ce privește cărucioarele cumpărate de SC X ... SRL, ACESTEUA AU AJUNS ÎN România de la A L GmbH conform CMR (Anexa 2.3) pus la dispoziția organelor de inspecție

fiscală, achiziția acestora fiind o achiziție intracomunitară de bunuri.”

Urmare acestei prezentări a modului de derulare a tranzacțiilor între firmele implicate, petenta concluzionează următoarele:

1) Furnizorul A L GmbH a făcut achiziție intracomunitară de bunuri în România conform art. 273 alin. 1 Cod fiscal, achiziție pentru care era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, fiind persoana obligată la plata taxei conform art. 308 Cod fiscal.

2) Furnizorul A L GmbH a emis în anul 2015 facturile ... -... /... /... - 19.07.2015 și ... -... /... /... -19.07.2015 către Agriola ... SRL considerând, în mod eronat, că vânzarea combinelor și headerelor reprezintă o livrare intracomunitară; petenta precizând că a înregistrat aceste facturi drept o achiziție intracomunitară de bunuri, pe baza documentelor primite la acea dată.

De asemenea, arată că ulterior furnizorul A L GmbH a avut control din partea Autorităților Fiscale Germane care au analizat circuitul bunurilor și al documentelor și au constatat că societatea germană A L GmbH a efectuat o achiziție intracomunitară în România (sens în care face trimitere la răspunsul autorităților fiscale din Germania solicitat de societatea A L GmbH din zilele de 17 noiembrie 2017 și 21 noiembrie 2017 pentru lămurirea cauzei – Anexa nr. 2 la contestație.)

Astfel, furnizorul societății germane A L GmbH a fost societatea C ... GMBH Germania, care nu a livrat bunurile din Germania, bunurile fiind transportate în România, de la C ... Polonia (headerele) și C Belgia (combinetele), motiv pentru care autoritatea fiscală germană a stabilit că „A L GmbH nu a efectuat o livrare intracomunitară de bunuri către X ... 2007, ci a efectuat o achiziție intracomunitară în România, urmată de o livrare în România, fapt pentru care s-a înregistrat în scopuri de TVA în România.

Ulterior înregistrării în scopuri de TVA a stornat facturile inițiale care au fost calificate în mod eronat livrări intracomunitare și a emis noi facturi în concordanță cu starea de fapt fiscală (facturi cu TVA taxabilă în România pentru care locul livrării este în România.

În fila 4 a contestației, petenta prezintă un extras din Raportul de inspecție fiscală conform căreia „tranzacția nu a avut loc”, afirmație pe care o consideră „nefondată și falsă” în condițiile în care „activele achiziționate se află la sediul societății, pot fi inspectate fizic și au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.”

De asemenea expresia „inconsecvent în declarații” folosită de organele de inspecție fiscală față de împluternicul administratorului este, în opinia petentei, inadecvată, în condițiile în care starea de fapt prezentată de acesta a avut în vedere evenimentele „așa cum erau

cunoscute la momentul solicitării informațiilor de către organele de inspecție fiscală”.

În concluzie, petenta arată că „A L GmbH a efectuat o achiziție intracomunitară de bunuri în România, urmată de o livrare către X ... 2007, livrare pentru care locul livrării este România. Astfel, în mod corect A L GmbH a efectuat o operațiune taxabilă în România, iar X ... a dedus în mod corect TVA aferentă cu respectarea tuturor condițiilor legale (art. 297, 299, Cod fiscal). Mai mult, după cum au putut constata organele de inspecție fiscală A L GmbH a declarat aceste livrări, a colectat TVA și a achitat-o bugetului de stat.”

Referitor la calculul penalităților de nedeclarare, petenta face trimitere la Anexa nr. 3, precizând că „și în situația în care societatea nu ar fi dedus suma de ... lei, nu ar fi rezultat TVA de plată, astfel încât nu există sume care să facă obiectul calculului penalităților de nedeclarare.”

De asemenea, în ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere – accesorii care urmează soarta principalului – solicită aplicarea *mutatis mutandis* a considerațiilor expuse în cuprinsul contestației.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X ... S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TM .../ 29.09.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .../29.09.2017, contestată.

Inspecția fiscală a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.03.2017 – 30.06.2017, constatându-se următoarele:

Societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă 2 facturi de achiziție, respectiv:

- factura nr. ... -... /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei), din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei) și
- factura nr. ... -... .. /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei) din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei),

achiziționate de la Reprezentantul fiscal în România al societății din Germania, Societatea A L GmbH (CUI ...), reprezentând conform înscrisurilor de pe facturile fiscale „combine agricole + părți componente”, exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au refuzat petentei posibilitatea de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru suma totală de ... lei, în considerarea următoarelor:

Facturile emise de furnizorul A L GmbH (CUI ...) nu au anexate acte/documente justificative care să ateste că bunurile – combine agricole și părți componente – au fost livrate petentei.

La facturile emise de furnizor, înregistrate în evidența contabilă a beneficiarului Societatea X S.R.L., nu sunt anexate niciun fel de acte și/sau documente justificative, respectiv petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative (de exemplu: contract/comandă, Aviz de expediție, CMR, NIR etc.) care să ateste că bunurile achiziționate (combine agricole + părți componente) au fost efectiv livrate raportat la cele două facturi emise de furnizor.

Din analiza efectuată asupra documentelor financiar – contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta deține facturile de achiziție de la reprezentantul fiscal din România al societății din Germania, firma A L GmbH (CUI ...), din data de 14.09.2016, dar au fost înregistrate în evidența contabilă în data de 01.03.2017, conform jurnalului de cumpărări la pozițiile nr. 1 și respectiv nr. 2; societatea petentă neprezentând Aviz de expediție, CMR, NIR, OP, Proces verbal de punere în funcțiune.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există documente de plată aferentă achiziției, iar din evidența contabilă rezultă că nu a fost achitată.

În consecință, raportat și la explicațiile reprezentantului legal al societății petente, organele de control au stabilit că tranzacția economică prezentată de petentă ca și o achiziție pe teritoriul național nu a avut loc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturile nr. ... -... /14.09.2016 și nr. ... -... /14.09.2016 emise de firma A L GmbH (CUI ...) este fără drept de deducere, în condițiile în care în fapt tranzacția – achiziția combine agricole + părți componente – a avut loc în anul 2015, furnizorul nefiind înregistrat ca plătitor de TVA, iar obligată la plata taxei este Societatea X S.R.L.

III. Societatea X S.R.L. cu sediul în comuna ... , sat ... , nr. ... , jud. Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J02/... /2007, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” – cod CAEN 111.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Administrației pentru

Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în anul **2015** firma A L GmbH, cod TVA DE ... a efectuat o **livrare intracomunitară** către Societatea X ... S.R.L., emițând facturile nr. ... -... /... /... din 19.07.2015 cu o valoare de ... euro și nr. ... /... /... /... din 19.07.2015 cu o valoare de ... euro, petenta achiziționând 2 combine agricole și părți componente.

Facturile emise urmare livrării intracomunitare efectuate de partenerul A L GmbH, cod TVA DE ... , fiind scutite cu drept de deducere în U.E., fiind tratate de Societatea X ... S.R.L. ca și **achiziție intracomunitară** de bunuri, moment la care a intervenit exigibilitatea TVA, petenta înregistrând, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în decontul prevăzut la art. 156² din același act normativ, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, prin înregistrarea contabilă 4426=4427.

Această achiziție intracomunitară efectuată de societatea petentă în anul 2015 s-a făcut în baza Contractului nr. ... /01.07.2015, din fonduri europene și surse proprii, plata acesteia fiind efectuată prin transfer bancar în baza Dispoziției de plata externă din data de 18.09.2015 și 23.09.2015, în valoare de ... euro.

Odată cu înregistrarea în evidența contabilă (NC din 19.07.2015) a celor 2 combine agricole + părți componente, societatea petentă înregistrează începând cu luna august 2015 **amortizarea** acestora, suma amortizată până la data de 30.06.2017 fiind în suma de ... lei, conform evidentei contabile.

În data de 14.09.2016 Societatea A L GmbH-Germania (cod TVA DE...) **stornează** cele 2 facturi din 2015 (nr. ... -... /... /... din data de 19.07.2015 și nr. ... -... /... /... din data de 19.07.2015).

Reprezentantul fiscal al Societății A L GmbH cu cod de TVA de România (...), înregistrat în anul 2016, emițând urmare acestei stornări următoarele facturi, astfel:

- Factura nr. ... -... /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei), din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei) și

- Factura nr. ... -... /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei), din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei),

cu precizarea **livrare din data de 02.07.2015**, referindu-se la livrările efectuate în perioada în care firma din Germania având cod TVA DE... nu era înregistrată în scopuri de TVA în România (iulie 2015).

La data de 01.09.2016 firma A L GmbH-Germania se înregistrează în scopuri de TVA în România, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. ... , începând cu această dată având codul de înregistrare fiscală RO

Din analiza efectuată de organele de inspecție asupra documentelor financiar contabile, s-a constatat că petenta deține facturile de achiziție emise de Reprezentantul fiscal din România al Societății A L GmbH (...), în data de 14.09.2016, dar care au fost înregistrate în evidența contabilă în data de 01.03.2017, conform Jurnalului de cumpărări la pozițiile nr. 1, respectiv nr. 2, dar nu are/deține Aviz de expediție, CMR, NIR, OP, Proces verbal de predare primire, Proces verbal de punere în funcțiune.

De asemenea, s-a constatat că petenta X S.R.L. nu deține documente de plată aferente achiziției, iar din evidența contabilă a rezultat că nu a fost achitată contravaloarea acestor utilaje și componente.

În drept, în condițiile în care livrarea intracomunitară efectuată de A L GmbH, cod TVA DE ... , respectiv achiziția intracomunitară efectuată de Societatea X S.R.L. au fost efectuate în anul 2015, sunt incidente dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Achizițiile intracomunitare de bunuri

ART. 130¹

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

Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2016, stipulează:

„Operațiuni impozabile

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).*

ART. 273

Achizițiile intracomunitare de bunuri

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

ART. 283

Exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă

(1) *Prin excepție de la prevederile art. 282, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 294 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 319 alin. (15) sau, după caz, la emiterea autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) 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/autofactură până la data respectivă.*

ART. 280

Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

ART. 281

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

ART. 284

Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri

(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 care transpune prevederile art. 222 din Directiva 112 sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) 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/autofactură până la data respectivă.

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:(...)

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);

ART. 307

Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România (...)

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2)-(5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278. Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor servicii prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. h), nu este persoana obligată la plata taxei dacă prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 sau 315.

ART. 308

Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare

(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.

ART. 316

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(...)

(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c)-n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2)-(6). (...)

Corectarea facturilor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

(...)

b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.”

HOTĂRÂRE nr. 1 din 6 ianuarie 2016, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“28. (...)

(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. 320 alin. (1) din Codul fiscal. Pentru determinarea taxei se utilizează cursul de schimb prevăzut la art. 290 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.

Obligații

SECȚIUNEA 1

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

88. (1) *În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 316 alin. (1), (2), (4) sau (6) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:*

a) data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (2), (4) și (6) din Codul fiscal;”.

Având în vedere prevederile de mai sus, se reține faptul că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Ca regulă generală, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator deci la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că bunurile cuprinse în facturile nr. ... -... /... /... din 19.07.2015 cu o valoare de ... euro și nr. ... /... /... /... din 19.07.2015 emise de firma A L GmbH, cod TVA DE ... , au fost recepționate de Societatea X S.R.L. în data de 19.07.2015 conform Notei de recepție ... /19.07.2015.

Livrarea bunurilor s-a realizat în luna iulie 2015 de către A L GmbH, persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA în Germania (cod de înregistrare în scopuri de TVA: DE ...) astfel că operațiunea reprezintă o achiziție intracomunitară pentru Societatea X S.R.L., conform art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2016, care prevede:

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

În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Astfel, având în vedere faptul că bunurile au fost livrate în luna iulie 2015 (așa cum rezultă din nota de recepție), faptul generator a intervenit în luna iulie 2015.

Facturile au fost emise de A L GmbH, persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA în Germania, tranzacția respectivă fiind de fapt achiziție intracomunitară de bunuri pentru Societatea X S.R.L. (în anul 2015 A L GmbH, în calitate de persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA în România, nu exista).

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că însăși petenta X S.R.L. a tratat operațiunea din 2015 ca și achiziție intracomunitară, înregistrând conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), în decontul prevăzut la art. 156² din același act normativ, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, prin înregistrarea contabilă 4426=4427.

Corecțiile ulterioare efectuate de A L GmbH, persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA în Germania constând în stornarea facturilor inițiale (nr. ... -... /... /... și nr. ... /... /... /... din 19.07.2015) și emiterea facturilor nr. ... -... /14.09.2016 și nr. ... -... /14.09.2016 de către A L GmbH, persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA în România (cod TVA: ...) nu constituie documente justificative în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA de către Societatea X S.R.L. deoarece nu exista posibilitatea legală a emiterii lor la data de 19.07.2015 (data la care s-a realizat achiziția bunurilor în cauză) pentru simplul fapt că entitatea care ar fi emis facturile nr. ... -... /... /... și nr. ... /... /... /... din 19.07.2015 nu era înregistrată în scopuri de TVA în România la data respectivă, conform principiului general de drept *tempus regit actum*.

Din verificarea evidenței contabile de către organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că în anul 2015, la primirea celor 2 combine agricole și a părților componente, petenta a înregistrat facturile nr. ... -... /... /... și nr. ... /... /... /... din 19.07.2015 în data de 19.07.2015, depunând totodată și Declarația D390 cu privire la achiziția intracomunitară, depusă și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT-... /25.09.2015, stare de fapt care demonstrează faptul că însăși Societatea X S.R.L. a considerat această operațiune drept o **achiziție intracomunitară**.

Această achiziție intracomunitară efectuată de Societatea X SRL în anul 2015 s-a făcut în baza Contractului nr. ... /01.07.2015, din fonduri europene și surse proprii, plata acesteia fiind efectuată prin transfer bancar în baza Dispoziției de plată externă din data de 18.09.2015 și 23.09.2015, în valoare de ... euro.

Conform Contractului nr. ... /01.07.2015, transportul este în sarcina vânzătorului și este gratuit până în România la sediul Societății X ... SRL, având condiția de livrare: transport gratuit la sediu (Frei Hof).

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, la primirea celor 2 combine agricole + părți componente în data de 19.07.2015, petenta a întocmit următoarele documente:

- Nota de recepție și constatare diferențe nr. ... /19.07.2015;
- Proces verbal de predare - primire nr. ... /19.07.2015;
- Proces verbal de recepție nr. ... /19.07.2015, aferent facturilor nr. ... -... /... /... și nr. 5157-... /... /... ambele din data de 19.07.2015;
- Proces verbal de punere în funcțiune ... /19.07.2015;
- Declarația D390 cu privire la achiziția intracomunitară, înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-... /25.09.2015.

Odată cu înregistrarea în evidența contabilă (nota contabilă din 19.07.2015) a celor 2 combine agricole + părți componente, petenta a înregistrat, începând cu luna august 2015, amortizarea acestora, suma amortizată până la data de 30.06.2017 fiind de ... lei, conform evidenței contabile verificată de organele de inspecție fiscală.

În data de 14.09.2016 Societatea A L GmbH-Germania (cod TVA DE...) **stornează** cele 2 facturi din 2015 (nr. ... -... /... /... din data de 19.07.2015 și nr. ... -... /... /... din data de 19.07.2015).

Reprezentantul fiscal al Societății A L GmbH cu cod de TVA de România (...), înregistrat în anul 2016, emițând urmare acestei stornări următoarele facturi, astfel:

- Factura nr. ... -... /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei), din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei) și

- Factura nr. ... -... /14.09.2016 în valoare totală de ... euro (echivalent a ... lei), din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... euro (echivalent a ... lei),

cu precizarea **livrare din data de 02.07.2015**, referindu-se la livrările efectuate în perioada în care firma din Germania având cod TVA DE... nu era înregistrată în scopuri de TVA în România (iulie 2015).

Conform informațiilor inserate în cele două facturi, acestea reprezintă:

„Factură de stornare – Contract de vânzare: ... din 01.07.2015 (...) **data facturii: 14.06.2016 – data livrării: 02.07.2015**”, cu referire la livrările efectuate în perioada în care Societatea A L GmbH-Germania nu era înregistrată în scopuri de TVA în România (iulie 2015).

Astfel emiterea celor două facturi în anul 2016 pentru livrări efectuate în perioada anterioară – 2015 - în care Societatea A L GmbH-

Germania nu era înregistrată în scopuri de TVA în România (iulie 2015), contravine prevederilor art. 316, alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare.

De altfel și anterior anului 2016, când în vigoare erau dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în cuprinsul acestei norme legale existau prevederi similare, respectiv art. 150 alin. (6).

În consecință, Societatea A L GmbH-Germania nu putea fi considerată persoană obligată la plata TVA pentru livrările efectuate anterior înregistrării în scopuri de TVA către beneficiarii stabiliți și înregistrați în scopuri de TVA în România.

De asemenea, potrivit punctului 88 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare: „(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 316 alin. (1), (2), (4) sau (6) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, **înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu:**

- data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (2), (4) și (6) din Codul fiscal;

(...)”

Așa cum s-a reținut anterior, facturile emise în anul 2016 – pentru care petenta solicită exercitarea dreptului de deducere al TVA – fac trimitere la livrările din 02.07.2015, anterior datei de la care firma furnizoare din Germania s-a înregistrat în scopuri de TVA în România.

Aceste facturi emise în anul 2016, ulterior stornării de către furnizorul din Germania a facturilor inițiale, cu consecința emiterii acestora de către reprezentantul său fiscal în România, înregistrat în scopuri de TVA numai în anul 2016, nu reflectă o achiziție de bunuri, petenta X ... SRL neprezentând note de recepție care să confirme transferul bunurilor în anul 2016, în condițiile în care a înregistrat în evidența sa contabilă amortizarea acestora chiar din 2015.

Potrivit legislației naționale, respectiv art. 280 alin.(1), art. 281 alin. (1), art. 283, art. 284 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, precum și pct.28 din H.G. nr. 1/2016, privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, faptul generator și exigibilitatea TVA intervine la momentul livrării bunurilor.

Ori în fapt, aceste facturi emise în anul 2016 de către firma din Germania ca urmare a înregistrării prin reprezentant fiscal în scopuri de TVA în România, pentru a beneficia de o facilitate fiscală, reflectă operațiuni derulate în anul 2015, anterior datei de 01.09.2016 – data înregistrării societății germane în scopuri de TVA în România –, respectiv anterior momentului la care a intervenit exigibilitatea TVA, la data livrării bunurilor, recepționate în anul 2015, când petenta a aplicat mecanismul taxării inverse.

Din analiza RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele depuse de petentă, cu adresa înregistrată la aceasta sub nr. .../19.09.2017, reprezentantul/împuternicitul legal al petentei, cu privire la transportul bunurilor (combine agricole+componente) constatând următoarele:

- aferent pretinsei achiziții din România din 2016, petenta nu deține niciun document de transport care să demonstreze efectuarea acesteia ;
- aferent achiziției intracomunitare din anul 2015, petenta prezintă următoarele documente de transport (CMR):
 - Document de transport CMR - nr. ... , având ca destinatar Societatea T SRL emis la data de 26.03.2015, combina agricolă, Seria ... , Factura [Invoice] nr. 624
 - Document de transport CMR - nr. ... , având ca destinatar Societatea T SRL emis la data de 31.03.2015, combină agricolă, Seria ... , Factura [Invoice] nr. 624.

În vederea analizării posibilității ca în cadrul procedurii fiscale de „**stornare** a unei facturi” să se corecteze de fapt emitentul facturii și nu conținutul acesteia privind sumele înscrise, cităm mai jos pct. 69 din Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care prevede:

„69. - Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

Astfel factura de stornare implică **rectificarea sumei** conținută într-o factură emisă anterior, rectificare care implică în fapt corectarea facturii emise inițial.

Codul fiscal reglementează corectarea facturilor astfel:

- fie prin emiterea unei noi facturi, în cazul în care documentul nu a fost transmis încă beneficiarului;
- fie prin emiterea unei facturi storno, în cazul în care factura a ajuns la beneficiar și se dorește corectarea sumei din factura precedentă.

În acest sens la art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„ART. 330 - Corectarea facturilor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) În cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) În cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.”

În considerarea dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că așa-zisele facturi „de stornare” au fost emise cu încălcarea chiar a definiției stornării – care referă la corecții privind sume – prin emiterea facturilor nr. ... -... /14.09.2016 și nr. ... -... /14.09.2016, schimbându-se de fapt emitentul facturilor inițiale.

De altfel, în cauza supusă soluționării ne aflăm în situația în care „*factura a fost transmisă beneficiarului*”, fiind astfel incidentă lit. b) a alin. (1) al art. 330 din Codul fiscal, din simpla lecturare a sa rezultând că legiuitorul a avut în vedere „valorile” înscrise în factură.

Sintetizând starea de fapt incidentă cauzei, rezultă că în fapt, Societatea X ... SRL a efectuat în anul 2015 în baza facturilor nr. ... - ... /... /... -19.07.2015 și nr. 515517... /... /... -19.07.2015 o achiziție intracomunitară de bunuri de la partenerul A L GMBH, cod TVA DE ... , cuprinsă în decontul de taxă al lunii septembrie 2015 și declarata în declarația recapitulativă D390.

Transferul în cauză a reprezentat achiziția de combine (utilaje agricole), achiziționate din spațiul intracomunitar pentru care faptul generator este data livrării, exigibilitatea taxei intervenind la data faptului generator.

Exigibilitatea intervine la data emiterii facturii sau după caz, la data emiterii autofacturii sau în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În cazul achiziției intracomunitare de bunuri persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, în cazul de față obligată la plata taxei aferentă achiziției din anul 2015 este X ... SRL.

Documentele emise ulterior reprezintă o consecință a înregistrării în anul 2016 a firmei germane prin reprezentant fiscal în scopuri de TVA în România, respectiv:

- facturile de stornare nr. ... -... /... /... 5 din data de **14.09.2016** și nr. ... - ... /... /... 5 din data de **14.09.2016**, cod TVA de Germania și

- facturile de achiziție nr. ... -... /**14.09.2016** și nr. ... - ... /**14.09.2016**, cod TVA de România,

fiind emise fără a se respecta dispozițiile legale privind corectarea documentelor prevăzută la art. 330 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Atât facturile de storno din Germania emise de către Societatea A L GmbH - Germania - (DE...), cât și cele 2 facturi de livrare din România a celor 2 combine agricole, având mențiunea „Livrare din data de 02.07.2015”, emise de către Societatea A L GmbH - România - (RO...), sunt emise în mod eronat, în fapt Societatea A L GmbH s-a comportat ca un cumpărător-revânzător în cadrul unei operațiuni triumphiulare, bunurile fiind livrate direct de către furnizorii acestuia din statele membre Belgia și Polonia direct la beneficiarul X ... SRL. Astfel, la data faptului generator și a exigibilității taxei pe valoare adăugată obligată la plata taxei este Societatea X ... SRL.

Referitor la faptul că furnizorul A L GmbH a avut control din partea Autorităților Fiscale Germane care au analizat circuitul bunurilor și al documentelor și au constatat că societatea germană A L GmbH a efectuat o achiziție intracomunitară în România, petenta depunând în fotocopie răspunsul autorităților fiscale din Germania solicitat de societatea A L GmbH din zilele de 17 noiembrie 2017 și 21 noiembrie 2017 pentru lămurirea cauzei, se rețin următoarele:

În adresa din data de 17 noiembrie 2017 autoritatea germană arată că „firma A L GmbH trebuia să se înregistreze în România, să declare acolo achiziția de la firma C ... GmbH și să emită facturile către beneficiarul din România, cu TVA românesc.”

În completarea adresei de mai sus, la data de 21 noiembrie 2017, autoritatea germană emite un nou răspuns către firma furnizoare, în care completează fraza citată mai sus cu următoarele: „(factura nr. ... -... și ...

-... din data de 14.09.2016 cu CUI ... și TVA deductibil către firma SC X ... SRL).”

Conform stării de fapt fiscale, rezultă că operațiunea inițială (livrarea efectivă a bunurilor) a avut loc în anul 2015 când în România era în vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 150 alin. (6) care prevede:

„(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care **livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor [art. 125¹](#) alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform [art. 153](#), persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 153](#), sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform [art. 153](#), care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform [art. 132](#) sau [133](#).”**

Dispozițiile legale de mai sus se regăsesc și în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare din 01.01.2016, la art. 307 alin. (6) care stipulează (forma valabilă în anul 2016):

„(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2)-(5), în cazul în care **livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278. Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor servicii prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. h), nu este persoana obligată la plata taxei dacă prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 sau 315.”**

Astfel, în condițiile în care Societatea A L GmbH nu era stabilită în România în sensul legislației TVA, nu putea fi considerată persoană obligată la plata TVA pentru livrările efectuate înainte de înregistrarea în

scopuri de TVA către beneficiarul X ... SRL, stabilit și înregistrat în România în scopuri de TVA.

În acest sens, în considerarea dispozițiilor legale de mai sus se impune a se preciza că în perioada respectivă beneficiarii respectivelor livrări erau considerați persoane obligate la plata TVA, ca urmare a faptului că la data la care a intervenit faptul generator pentru livrările în cauză A L GmbH nu era stabilită și nici înregistrată în scopuri de TVA în România.

De altfel și din adresele prezentate de petentă, emise de autoritatea germană urmare unor solicitări ale firmei A L GmbH, rezultă că **trebuia** să se înregistreze și să declare achiziția în România, din documentele prezentate nerezultând că autoritatea fiscală germană ar fi luat vreo măsură împotriva firmei din Germania, din modalitatea în care sunt redactate adresele acestea având caracterul unui punct de vedere.

În ceea ce privește afirmațiile petentei referitoare la faptul că „activele achiziționate se află la sediul societății, pot fi inspectate fizic și au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.” sunt de natură a denatura starea de fapt fiscală, respingerea dreptului de deducere a TVA nu a fost determinată de inexistența activelor, ci de faptul că entitatea A L GmbH, cod TVA de România, nu avea posibilitatea de a livra în anul 2016 bunuri care au fost livrate în anul 2015 (petentă înregistrând în propria evidență contabilă începând cu luna **august 2015** amortizarea acestora, suma amortizată până la data de 30.06.2017 fiind de ... lei, conform evidentei contabile) în anul 2015 având loc faptul generator așa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat Societății X ... SRL dreptul de deducere a TVA evidențiată în facturile de achiziție nr. ... -... /**14.09.2016** și nr. ... - ... /**14.09.2016** emise de A L GmbH (CUI ... , din data de 01.09.2016) entitate care nu era înregistrată în scopuri de TVA la data livrării efective a bunurilor (2015), în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația urmează a fi respinsă.

Referitor la solicitarea petentei de anulare a penalităților de nedeclarare, respectiv calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:
„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

ART. 95 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.(...)

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

(...)

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**"

Posibilitatea de contestare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul

la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titluri de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. **F-TM .../29.09.2017** Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, a stabilit în sarcina petentei Societatea X S.R.L. obligații fiscale principale în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale **principale**, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-TM .../29.09.2017 urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../29.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 29.09.2017, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X ... SRL

- Administrația pentru Contribuabili Mijlocii
constituită la nivelul Regiunii Timișoara,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,