



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 18 din 31.01.2013**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. S.A.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907688/05.11.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./30.10.2012 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul în .X., Strada X nr.X, județul .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012.

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.J 28/X/1991 are codul unic de înregistrare .X. și are ca obiect de activitate cultivarea cerealelor, exclusiv orez, plantelor leguminoase și plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

S.C. .X. S.A. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală și exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-DJ .X./31.08.2012, respectiv **17.09.2012**, potrivit confirmării de primire a adresei nr..X./14.09.2012 de comunicare a actelor administrativ fiscale, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de **12.10.2012**, conform ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe originalul plicului de expediție, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A.

**I.** Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând .X. lei TVA stabilită suplimentar și .X. lei majorări de întârziere aferente.

**1.**Referitor la reverificarea dispusă în baza Deciziei nr..X./06.11.2012, societatea apreciază că organele de inspecție au interpretat eronat prevederile legale în materie fiscală, ducând la concluzii greșite și nu au respectat dispozițiile respectivei decizii, deoarece trebuiau să se supună întocmai dispozitivului, să răspundă punctual și categoric la acesta.

**2.** Referitor la consumul de energie electrică la imobilul Bloc nefamiliști, contestatara precizează că imobilul a fost folosit ca locuință de serviciu pentru personalul societății, fiind în curs de amenajare în proporție de peste 65 % neîndeplinind condițiile pentru exploatare.

Astfel, energia electrică a fost folosită în proporție covârșitoare pentru efectuarea lucrărilor de reparații și amenajări la imobil : betoniere, aparate de sudură, iluminat artificial și nu putea fi facturată către persoanele care au folosit o parte din imobil ca locuință de serviciu, pe motiv că acestea erau beneficiarele unor contracte de comodat.

3. Referitor la plata arendeii în natură, societatea consideră că în speță sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, anexând în susținere Sentința civilă nr..X./20.10.2006 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./104/2006, rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X./18.03.2007 pronunțată de Curtea de Apel .X., potrivit căreia prețul arendeii este stabilit de comun acord cu arendatorii, astfel că nu este legal să se aplice prețul de piață.

De asemenea, societatea menționează faptul că grâul valorificat către S.C. .X. S.R.L a fost grâu selecționat, tocmai pentru a se obține un preț mai mare, considerând că organele de inspecție fiscală au luat ca etalon acest preț cu rea intenție.

4. Referitor la pierderea în sumă de .X. tone de zahăr rafinat, societatea precizează că pierderile provin din manipularea și depozitarea zahărului în urma procesului de producție, în fluxul de producție al S.C. X .X. S.A existând două transportări și două depozitari ale zahărului, iar conform H.G. nr.831/2004 normele de perisabilități admise sunt de 0,08% pentru transport și de 0,08% pentru depozitarea acestuia.

Societatea propune aplicarea procentului X% ( $X\% \times 4$ ) la cantitatea de .X. tone de zahăr obținută în perioada 2007-2009 rezultând o cantitate de .X. tone zahăr, despre care consideră că este deductibilă la calculul profitului impozabil precum și TVA aferentă.

5. Referitor la livrările intracomunitare de zahăr, contestatara menționează că potrivit prevederilor legale, justificarea acestor livrari se face pe baza facturii, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, comenzi contracte sau documente de asigurare.

Contestatara face referire la Decizia nr.C-409/04 a Curții Europene de Justiție prin care se menționează că *“scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare”*.

Referitor la documentul care atestă că bunurile au fost transportate în alt stat membru, contestatara consideră că singurul act normativ în vigoare este Decretul nr.451/1972 privind convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

Deoarece livrările au fost franco depozit expeditor, transportul fiind în sarcina cumpărătorului, contestatara arată că nu avea nicio responsabilitate

din momentul încărcării în mijlocul de transport, iar argumentația organelor de inspecție fiscală cu privire la completarea CMR nu privește obiectul inspecției fiscale, deoarece acestea reglementează raporturile juridice dintre expeditor-transportator-beneficiar.

Astfel, în condițiile în care prin CMR este precizat la rubrica *“locul pentru livrarea mărfii”* o altă țară intracomunitară, iar beneficiarul confirmă prin ștampilare și semnarea CMR că a recepționat marfa, orice *“inadvertențe”* sunt anulate de prevederile art.4 din Decretul nr.451/1972, potrivit căruia confirmarea primirii mărfii fără alte obiecțiuni din partea beneficiarului duce la executarea contractului de transport.

De altfel, organele de inspecție fiscală au o poziție neunitară și oscilantă în aprecierea faptelor și documentelor prezentate, deoarece toate CMR-urile completate de contestatară pentru livrările intracomunitare sunt completate identic și totuși dintre acestea, unele livrări au fost considerate intracomunitare iar altele, nu.

Societatea face trimitere la un Raport de inspecție fiscală încheiat în 2009, în care lipsa ștampilei la casuța 24 de pe CMR a condus la concluzia că livrările respective nu au fost livrări intracomunitare, iar în Raportul de inspecție fiscală încheiat în 2012, contestat prin prezenta, inspecția fiscală nu a considerat aceste operațiuni ca fiind livrări intracomunitare, deși CMR aferente aveau aplicată ștampila societății beneficiare, dar nu are elementele de identificare ale societății respective și semnatura este indescifrabilă.

Chiar acceptând punctul de vedere al inspecției fiscale, potrivit căruia marfa nu a părăsit teritoriul României, contestatara consideră că nu trebuie să fie obligată la plata TVA, invocând în acest sens Decizia nr.C-409/04 a Curții Europene de Justiție, deoarece a acționat cu bună credință, în sensul că a *“luat măsuri rezonabile pentru a se asigura că livrarea intracomunitară a fost efectuată, atâta vreme cât a solicitat și ne-a fost confirmat de beneficiar ca marfa a ajuns la destinație.”*

Totodată, societatea consideră că vina revine firmelor de transport care trebuiau să efectueze un transport intracomunitar și nu au respectat destinația și nici nu au protestat în legătură cu prejudiciile suferite din cauza schimbării țării de destinație.

Prin adresa nr..X./25.10.2012 contestatara solicită clarificarea TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei ) motivând că în urma verificării dispuse prin Decizia nr..X./06.01.2012, s-a întocmit un nou Raport de inspecție fiscală pentru aceeași sumă, ceea ce reprezintă o dublă impunere.

II. Urmare Deciziei nr..X./06.01.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF în soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./12.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin care a fost desființată decizia de impunere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza delegării de competență nr..X./25.01.2012 transmisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul ANAF au efectuat reverificarea S.C. X .X. S.A pentru perioada 01.07.2009 - 28.02.2010 privind TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală au verificat decontul de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare în sumă de .X. lei aferent lunii septembrie 2011, înregistrat la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. X/21.10.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza balanței de verificare întocmită la 30.09.2011 că societatea a înregistrat în contul 473 "*Sume în curs de clarificare*" suma de .X. lei contestată de societate și care a fost supusă reverificării prin prezentul raport de inspecție fiscală parțială.

Din verificările efectuate, s-a constatat ca societatea a înființat culturi de cereale de grâu, orz, rapiță, floarea soarelui, soia, porumb și sorg, din care rezultă cantitatea recoltată pe fiecare cultura în parte, cheltuielile totale aferente producției realizate, precum și cantitatea vândută pe fiecare cultură și veniturile din producția realizată pe perioada verificată.

Conform evidenței contabile, veniturile realizate au provenit și din vânzarea cerealelor (grâu, porumb, rapiță, floarea soarelui, soia și sorg), precum și a veniturilor din subvenții, veniturilor din despăgubiri și a altor venituri din exploatare, pentru care societatea a emis facturi la intern pentru vânzarile de cereale pentru care în anul 2011 a aplicat taxarea inversă, conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.49/31.05.2011.

1. Referitor la ajustarea bazei de impozitare a TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2010 - septembrie 2011 societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravaloarea consumului de energie electrică facturat de .X. S.A. pentru un imobil Bloc nefamiliști P+2 situat în localitatea .X., Strada X nr.X, județul .X. și Corp X Cantina și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru imobilul Bloc nefamiliști, S.C. X .X. S.A. a dedus în perioada martie 2010 - septembrie

2011, TVA în sumă totală de .X. lei aferentă consumului de energie electrică, având în vedere și facturile de regularizare pentru perioada verificată (spre exemplu sunt consumuri estimate de .X. S.A. de X - X kwh/lună).

De asemenea, în perioada verificată, societatea a dedus și TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor de furnizare telefonie și cablu pentru imobilul din localitatea .X., strada X X nr.X servicii facturate de X România S.R.L. .X. - punct de lucru .X..

În timpul inspecției fiscale au fost solicitate explicații scrise reprezentanților contestatarii cu privire la destinația imobilului Cămin de nefamiliști și dacă acesta a fost utilizat de societate pentru realizarea de operațiuni taxabile pe perioada 2010 - 2011, cu specificarea operațiunilor în cauză.

Referitor la aceste aspecte, directorul economic .X. a precizat următoarele: *“căminul de nefamiliști este locuința de serviciu pentru administrator și nu a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile în perioada 2010 - 2011”*.

Totodată, conform explicațiilor date de directorul general adjunct .X. respectivul imobil *“nu este folosit în scop comercial și este în curs de amenajare, sunt trei apartamente de protocol care sunt folosite temporar pentru președintele consiliului de administrație, dl..X. având funcția de membru în Consiliul de Administrație și de dl..X. având funcția de director general adjunct”*.

Având în vedere că nu au fost realizate venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile prin utilizarea imobilului Cămin de nefamiliști, deși a înregistrat și achitat cheltuielile cu energia electrică consumată la acest imobil și servicii de telefonie/cablu, fără să taxeze cu TVA cedarea folosinței imobilului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept la deducerea TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei + X lei) aferentă acestor cheltuieli, deoarece nu a îndeplinit condițiile de deductibilitate impuse de art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2.a)** Referitor la TVA colectată neînregistrată și nedeclarată de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat nelegal TVA colectată cu suma de .X. lei prin mai multe modalități.

În perioada verificată, S.C. .X. S.A. a avut în exploatare terenuri agricole în suprafață de .X. ha. în anul agricol 2009-2010 și respectiv de .X. ha. în anul agricol 2010-2011, din care o parte semnificativă au fost în arendă.

Din analiza fișei contului 612 "Cheltuieli cu redevențele, locații de gestiune și chiriiile" și a conturilor de casă și bancă a reieșit că societatea a achitat arenda în bani în perioada 2010 - 2011 către o parte din arendatori persoane fizice în sumă de .X. lei, iar o parte din contravaloarea arendeii a fost achitată cu plata în produse agricole, respectiv grâu, porumb, zahăr, fără ca societatea să declare și să achite TVA aferentă livrărilor de produse agricole la nivelul legal datorat.

Referitor la plata în natură a arendeii, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul agricol 2009-2010, pentru terenurile agricole primite în arendă, societatea s-a obligat să platească valoarea arendeii în natură prin acordarea către arendatori a unor cantități de produse agricole sau echivalentul în zahăr.

În acest sens, în perioada martie - septembrie 2010, societatea a înregistrat în contabilitate diverse livrări de porumb, zahăr și grâu către arendatori, fără să emită facturi de vânzare, ci doar pe baza unor borderouri - tabele nominale în care au fost înscrise persoanele fizice proprietari de terenuri care au primit produsele agricole în următoarele cantități : .X. kg. de grâu, .X. kg. porumb și .X. kg. zahăr.

Pentru a calcula veniturile aferente produselor agricole livrate ca plată a arendeii, S.C. .X. S.A. a procedat la evaluarea fiecărui tip de produs agricol cu prețuri diferite, astfel :

- la porumb a utilizat prețul mediu de .X. lei/kg. și .X. lei/kg.
  - la grâu a utilizat prețul mediu de de .X. lei/kg.
  - la zahăr a utilizat prețul mediu de .X. lei/kg.,
- înregistrând în contul de venituri o valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că valoarea veniturilor din vânzarea produselor agricole către arendatori nu a fost încasată de la aceștia, deoarece a fost compensată cu obligația societății privind contravaloarea arendeii de aceeași valoare de .X. lei. Societatea a calculat și înregistrat TVA de plată în sumă de .X. lei aferentă valorii livrărilor.

Modalitatea de evaluare a produselor livrate pentru plata în natură a arendeii este prevăzută de art.137 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta justificarea prețului folosit la evaluarea produselor agricole acordate arendatorilor în compensația contravalorii arendeii, reprezentanții societății nu au prezentat niciun fel de analiză documentară de piață sau înscrisuri din care să rezulte fundamentarea prețului practicat.

Astfel, în vederea stabilirii prețului de piață al grâului, zahărului și porumbului acordate arendatorilor ca arendă în natură, în timpul inspecției fiscale au fost analizate prețurile de piață practicate de societate pe piața locală, luând în calcul prețurile de piață facturate de societate către clientul S.C. .X. S.R.L pentru grâu și porumb și S.C. .X. .X. pentru zahăr, precum și vânzările de zahăr către proprii salariați ai societății, preluând în copie xerox facturile emise pentru acești clienți interni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie - septembrie 2010 societatea a livrat diverse produse agricole, astfel :

- porumb către S.C. .X. S.R.L. conform facturii nr..X./09.03.2010 în cantitate de .X. tone cu un pret fără TVA de X lei/tonă, conform facturii nr..X./10.09.2010 în cantitate de X tone cu un preț fără TVA de X lei/tona,
- zahăr către salariații proprii conform facturii nr.X/06.09.2010 în cantitate de X kg la un pret fără TVA de X lei/kg. și către S.C. .X. .X. cu factura nr.X/31.08.2010 în cantitate de X kg cu un preț fără TVA de X lei/kg. ;
- grâu către S.C. .X. S.R.L cu factura nr.X/02.08.2010 în cantitate de X tone cu prețul fără TVA de X lei/tonă, iar cu factura nr.X/27.09.2010 a livrat cantitatea de X tone la prețul fără TVA de X lei/tonă.

Din analiza comparativă între prețul folosit de societate la evaluarea arendeii cu prețul de piață practicat de societate în aceeași perioadă, s-a constatat ca în perioada martie - septembrie 2010, societatea a stabilit prețurile de vânzare pentru arenda în natură (grâu, zahăr și porumb) sub prețul de piață practicat pe piața locală, societatea încălcând astfel prevederile art.137 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prețurile lunare practicate de societate sunt prezentate lunar *“în situația TVA atrasă suplimentar aferentă arendeii acordate în natură de societate pe perioada martie 2010 - septembrie 2011”*.

Având în vedere că în anul 2010, societatea a înregistrat și declarat TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă arendeii în natură acordată arendatorilor, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit o diferență de valoare luată ca baza de calcul a TVA colectată ca urmare a prețurilor practicate pe piața locală suma de .X. lei, constatându-se că respectiva diferență generează TVA colectată suplimentară în sumă de .X. lei cu scadența la data de 25.10.2010.



**2.b)** Referitor la perioada agricolă 2010 - 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat plata în natură a arendei în luna august și septembrie 2011 prin livrarea către arendatori a cantității de .X. kg. grâu, porumb în cantitate de .X. kg., evaluate și înregistrate în contabilitate cu o valoare totală de .X. lei în contul de venituri din livrări de produse agricole, înregistrând concomitent și cheltuielile cu arenda la aceeași valoare.

Deși, în anul agricol anterior societatea a calculat și înregistrat TVA de plată aferentă livrărilor de produse agricole către arendatori, având știință despre obligativitatea aplicării art.137 alin.1 lit.e) și art.130 și art.134<sup>1</sup> alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările anterioare s-a constatat că pentru livrările de produse agricole efectuate către arendatori în compensarea obligației de plată a arendei, în perioada august - septembrie 2011, societatea nu a calculat, nu a înregistrat și nici declarat TVA de plată aferentă acestor venituri.

Prețurile de piață au fost determinate de organele de inspecție fiscală pe baza prețurilor de piață practicate de societate în aceeași perioadă către alți clienți, respectiv :

- către S.C. .X. S.R.L. .X. a livrat o cantitate de .X. kg. cu un preț fără TVA de .X. lei/kg.,
- către S.C. .X. .X. S.R.L. .X. a livrat porumb în cantitate de .X. tone cu preț fără TVA de .X. lei/tonă.

Organele de inspecție fiscală au determinat valoarea de piață a produselor agricole livrate către arendatori în sumă totală de .X. lei, valoare care reprezintă baza de impozitare a TVA stabilindu-se în sarcina societății suma de .X. lei, conform prevederilor art.137 alin.1 lit.e) și art.130 și art.134<sup>1</sup> alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările anterioare.

Prin nota explicativă dată de directorul economic .X. se specifică :*”pentru anul 2011 nu am colectat TVA la arendă, întrucât începând cu anul 2011, livrarea produselor agricole este scutită de TVA, iar arenda este asimilată livrărilor”*.

S-a mai constatat că societatea avea obligația să colecteze TVA pentru arenda acordată în natură arendatorilor, deoarece arendatorii sunt persoane fizice neînregistrate ca plătitoare de TVA, aceștia fiind în fapt consumatori finali și ca atare aceste operațiuni nu sunt scutite de TVA.

Pentru aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 din același act normativ, condiție neîndeplinită de contribuabil.

Având în vedere cele constatate, rezultă că pe perioada martie 2010 - septembrie 2011, prin subevaluarea bazei impozabile la livrările de produse către arendatori în anul 2010 și prin nedeclararea bazei impozabile a livrărilor de produse agricole către arendatori persoane fizice în anul 2011, s-a sustras de la plata TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

**3.** Organele de inspecție fiscală au constatat că la sfârșitul lunii septembrie 2011, deși stocul de zahăr a fost lichidat, societatea a înregistrat în evidența contabilă o pierdere de .X. tone zahăr rafinat.

Prin procesul verbal de inventariere încheiat la data de 30.09.2011 comisia de inventariere a propus ca diferența în minus de .X. tone, stabilită ca diferență între totalul de zahăr fabricat, livrările efectuate și stocul rămas la 30.09.2011, să fie analizată de factorii de raspundere din societate și să se aprobe trecerea pe pierderi a acestor diferențe în minus.

Din verificarea efectuată pe baza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv jurnalul notelor contabile, registrul de evidență fiscală, procese verbale de inventariere s-a constatat ca prin Nota contabilă nr.X/31.10.2011 societatea a înregistrat stornarea descărcării de gestiune a zahărului rafinat constat lipsă în gestiunea de produse finite de comisia de inventariere in suma de .X. lei.

Societatea a înregistrat această sumă în contul 658.1 "*Cheltuieli cu lipsa în gestiunea de produse finite*" în categoria de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, precum și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă respectivelor pierderi.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele justificative din care să rezulte care au fost cauzele care au generat aceste pierderi și distrugerii datorate operațiunilor de manipulare, depozitare și ambalare a zahărului rafinat, precum și perioadele de referință când s-au înregistrat aceste pierderi, reprezentanții legali ai societății nu au prezentat documentele solicitate și nici documente legale din care să rezulte că produsele finite distruse nu au mai intrat în circuitul economic.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, deși a calculat și înscris în Registrul fiscal al profitului impozabil cheltuielile nedeductibile

fiscal și TVA colectată aferentă pierderilor de .X. tone din gestiunea de produse finite de zahăr rafinat, a omis să înregistreze în evidența contabilă TVA în sumă de .X. lei și să înscrie în Decontul de TVA pe luna septembrie 2011 cu consecința fiscală a nediminuării TVA de rambursat aferentă perioadei, prin nerespectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.c), art. 128 alin.4, lit.d), art.145 alin.2 și art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la achizițiile de zahăr, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2010 - septembrie 2011, S.C. X .X. S.A. a facturat o cantitate totală de .X. kg. zahăr cu o valoare de X lei, fără să taxeze cu T.V.A. către societăți nerezidente din Bulgaria, Ungaria, Polonia, Cipru, Italia, astfel :

Perioada	Vanzari fără T.V.A.	
2010 martie - decembrie	X kg.	X lei
2011 ianuarie - septembrie	X kg.	X lei

-----  
 Total : .X. kg. X lei

Pentru justificarea vânzării zahărului fără TVA, conducerea societății a motivat aplicabilitatea prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care reglementează scutirea de plata TVA pentru livrările efectuate către firme din alte state intracomunitare.

În vederea stabilirii provenienței zahărului livrat intracomunitar, organele de inspecție fiscală au analizat achizițiile referitoare la acest produs din perioada martie 2010 - septembrie 2011, când S.C. X .X. S.A. a înregistrat în situațiile financiar - contabile intrări de zahăr în cantitate de .X. kg. provenite din: import cantitatea de .X. kg, din achiziții intracomunitare cantitatea de .X. kg. și din Romania cantitatea de .X. kg.

Astfel, în perioada verificată, S.C. X .X. S.A. a efectuat două importuri de zahăr :

- în luna iunie 2011 a importat o cantitate de .X. kg zahar provenienta India, de la X, conform cu documentele prezentate : DEI nr. .X./06.06.2011, licența de import emisă de APIA cu nr..X./27.04.2011, Commercial invoice SGSI .X./31.05.2011 și X Contract No. S X/05.04.2011.

Zahărul a fost transportat de furnizorul extern prin compania .X. fiind descărcat în portul .X. - .X. la depozitarul .X. .X. S.A. - custodele marfii.

Din depozitul custodelui .X. .X. S.A. .X. s-au efectuat livrări succesive direct către clienți interni și intracomunitari pe baza de avizului de însoțire a mărfii, fiind urmate de facturi emise de contestatară.

- în luna septembrie 2011 a importat o cantitate de .X. kg zahăr proveniența India și Thailanda de la X, conform cu documentele prezentate : DEI nr. .X./23.09.2011 pentru .X. kg din Thailanda, DEI .X./24.09.2011 pentru .X. kg. din Thailanda, DEI .X./23.09.2011 pentru .X. kg. din India, licența de import emisa de APIA cu nr..X./25.07.2011, Commercial invoice SGSI .X..X./06.09.2011 pentru .X. tone, Commercial invoice SGSI .X. /06.09.2011 pentru .X. tone, Sale Contract nr.SI X/29.06.2011.

Referitor la achizițiile intracomunitare s-a constatat că achizițiile de zahăr în cantitate de .X. kg au fost efectuate în totalitate de la societatea comunitară .X. din Anglia înregistrată cu cod valid de TVA GB.X. după cum urmează :

- aprilie 2011 cantitatea de .X. kg cu valoarea de .X. lei,
- mai 2011 cantitatea de .X. kg cu valoarea de .X. lei.

S-a constatat că marfa a fost încărcată din Grecia și a fost descarcată în depozitul societății contestatate din .X., fiind transportată rutier de firme din Bulgaria.

Achiziția a avut la bază contractul S.X./29.03.2011 încheiat între .X. GB .X. din Anglia și S.C. .X. .X. S.A., iar organele de inspecție fiscală au constatat că în contractul încheiat, în facturile de livrare și documentele de livrare este înscrisă firma .X. GB.X., iar în sistemul VIES la acest cod de TVA denumirea operatorului economic este .X.LTD.

Având în vedere respectiva necorelație a fost înaintată către BJIF o solicitare pentru verificarea valabilității codului de TVA al acestui operator.

Totodată, în perioada iulie 2011 - septembrie 2011 s-au înregistrat achiziții de zahăr de pe teritoriul României tot de la .X., înregistrata în scopuri de TVA în România sub codul fiscal .X., prin imputernicit fiscal .X.SRL cu adresa .X..

Cantitatea aprovizionată de la .X., RO.X. a fost de .X. kg. în valoare de .X. lei, după cum urmează :

- luna iulie cantitatea de .X. kg,
- luna august cantitatea de .X. kg,
- luna septembrie cantitatea de .X. kg.

Aceste achizitii de zahăr au fost efectuate în baza contractului S.X./05.04.2011, marfa fiind primită în .X., Romania, iar S.C. .X. .X. S.A. a

efectuat în perioada iunie-septembrie 2011, livrări de zahăr direct de la .X.-.X..

5. Referitor la livrările de zahăr, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada verificată societatea a efectuat livrări de zahăr la intern cât și intracomunitar, astfel :

-la intern cantitatea totală de .X. kg.

-intracomunitar cantitatea totală de .X. kg.

Având în vedere că S.C. .X. .X. S.A. a efectuat operațiuni de producție și achiziție din import de zahăr care a fost livrat atât la intern cu TVA, dar a livrat și intracomunitar fără TVA, în scopul justificării îndeplinirii condițiilor impuse de Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în ceea ce privește aplicarea regimului de scutire de TVA, organele de inspecție fiscală au solicitat cu adresa nr..X./09.03.2012, directorului general adjunct .X., explicații referitoare la :

1) modul de organizare a activității de producție și comercializare a zahărului, pe Compartimentele functionale, responsabilități de gestiune și documente justificative ;

2) organizarea activității de achiziție intracomunitară de zahăr pe Compartimentele functionale, responsabilități de gestiune și documente justificative ;

3) organizarea activității de Import de zahăr pe Compartimentele functionale, responsabilități de gestiune și documente justificative ;

4) prezentarea procedurilor operationale privind achiziția de zahăr și livrarea acestora la intern, respectiv :

a) modul de contractare a achiziției de zahăr și persoana cu răspunderea operatională ;

b) modul de recepționare și depozitare, gestionare și evidența contabilă și persoanele cu răspunderea operatională ;

c) modul de contractare a vânzării, livrarea efectivă, predarea zahărului către cumpărători, întocmirea documentelor specifice și persoanele cu răspunderea operatională ;

5) prezentarea procedurilor operationale privind achiziția intracomunitară și/sau importurile de zahăr și livrarea acestuia la client intracomunitari respectiv :

a) modul de contractare a achiziției intracomunitare și/sau importurile de zahăr și persoana cu răspunderea operatională,

b) modul de receptionare si depozitare, gestionare si evidenta contabila si persoanele cu raspunderea operationala,

c) modul de contractare a vanzarilor intracomunitare, livrarea efectiva, predarea zaharului catre cumparatorii intracomunitari, intocmirea documentelor specifice si persoanele cu raspunderea operationala.

6) De asemenea, avand in vedere ca pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, conform art.143 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal, la livrarile intracomunitare sunt impuse prin lege, in principal conditia ca, clientul extern sa fie inregistrat în scopuri de TVA, având cod valid de TVA și CMR-ul primul exemplar sa fie remis expeditorului, au fost solicitate societatii explicatii cu privire la urmatoarele:

a) cum s-a efectuat verificarea codului valid de inregistrare in scopuri de TVA al clientului intracomunitar, documentele emise in acest sens si persoanele cu raspunderea operationala ;

b) in ce conditii si cine a avut responsabilitatea emiterii si completarii CMR-ului la momentul in care s-a incarcat zaharul in mijlocul de transport ,

c) cum s-a organizat, procedura de monitorizare a transportului zaharului pe parcurs extern pana la clientul intracomunitar pentru a asigura respectarea intocmai a art .5 si art. 12 din Decretul nr.451/1972 în special a primirii primului exemplar din CMR, de la clientul intracomunitar, după recepția mărfii în acel stat intracomunitar în care are clientul sediul social.

Cu adresa de raspuns nr..X./28.03.2012, directorul general adjunct .X., a transmis urmatoarele explicatii :

*"1) In campania de prelucrare a zaharului alb din zahar brut din trestie zaharul alb obtinut in urma procesului de fabricatie a fost depozitat in silozurile de zahar acesta fiind inregistrat in contabilitatea societății pe baza raporturilor de producție zilnice intocmite de serviciul productie, raport in care se mentioneaza cantitatea de zahar brut intrata in productie si cantitatea de zahar alb rafinat rezultat in urma procesului de fabricatie si introdus in silozuri dupa ce in prealabil a trecut prin sistemul de cantarire.*

*Pentru comercializare, zaharul este scos din siloz prin cele doua buncare ale sectiei de insacuire unde un angajat urmareste zilnic cantitatea de zahar insacuita si predata la magazia de zahar.*

*Prin serviciul aprovizionare - desfacere se tine evidenta zilnica a zaharului atat din silozuri cat si din magazie de produse finite unde pe baza notelor de predare se descarca gestiunea din siloz si se incarca gestiunea de produse finite.*

2) Activitatea de achiziție intracomunitară în anul 2011 a fost organizată prin încheierea unui contract de achiziție zahăr alb rafinat, între conducerea societății noastre și firma .X.. Menționăm că au fost încheiate contracte cu această firmă pentru a obține un preț mai mic întrucât cantitatea contractată depășește .X. tone zahăr alb, însă livrarea marfii se face pe măsura achitării acesteia.

3) Activitățile de import de zahăr au fost organizate prin obținerea de la X a două licențe de import excepționale astfel : Licența import .X. cu seria RO .X.= .X. kg. licența import .X. cu seria RO .X.=.X. kg..

4) Contractarea achizițiilor de zahăr atât comunitare, intracomunitare, cât și importurile se fac la nivelul și din dispoziția conducerii societății.

Modul de recepționare, depozitare și gestionare se face ca în toate cazurile unei aprovizionări cu marfa: după primirea marfii aceasta este numărată, cântărită conform datelor înscrise în avizul de însoțire a marfii după care acesta este predat la contabilitate pentru întocmirea recepției.

5) S.C. .X. .X. S.A este o societate pe acțiuni, acționarul principal deține un număr de .X. acțiuni, iar prin Directorul general adjunct dispune compartimentului de desfacere, după verificarea firmelor conform dispozițiilor codului fiscal, eliberarea din magazie a marfurilor către clienții interni și externi după ce în prealabil marfa a fost achitată în banca pe baza facturii proforme întocmită de compartimentul desfacere.

6) Predarea zahărului către cumpărătorii intracomunitari se face în primul rând după validarea codului de TVA la momentul livrării când la departamentul aprovizionare desfacere se prezintă delegatul cumpărătorului împreună cu scrisoarea de transport și actul de identitate.

Pentru ca livrarea intracomunitară să fie scutită de taxă conform art. 143 alin.(2) lit.(a) din Cod Fiscal, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții:

- Sediul social al agentului economic cumpărător să se afle în mod obligatoriu în țările membre ale UE ,
- Codul de TVA atribuit în statul membru să fie valid .

În acest sens în urma comunicării de către client a codului de TVA acesta este verificat în sistemul VIES, sistem în care sunt înregistrați toți agenții economici valizi din UE, iar în cazul în care acesta este valid această validare este anexată la factura.

După validarea codului de TVA se întocmește Avizul de însoțire a marfii și factura dacă este cazul, se completează scrisoarea de transport cu datele ce îl privesc pe furnizor (nr. aviz expedite, factura, cantitate), se stampilează

*scrisoarea de transport de catre expeditor , iar primul exemplar semnat si stampilat de expeditor si transportator, conform art.5 alin (1) din Decretul 451/1972, este remis (predat) expeditorului, acesta anexandu-se la factura de livrare a marfii.*

*Cu exemplarul doi si trei care insotesc marfa pe timpul transportului impreuna cu avizul de expeditie primit de la compartimentul aprovizionare desfacere, delegatul se prezinta la magazia de zahar pentru incarcarea marfii in mijlocul de transport.*

*Intrucat livrarea marfii se face franco-depozit furnizor, numai dupa achitarea integral a marfii, dupa incarcarea acesteia in mijlocul de transport conform contractului de transport incheiat intre beneficiarul marfii si transportator, acesta raspunde de marfa pana la destinatia inscrisa in Avizul expeditie și Scrisoarea de transport.*

*Dupa sosirea marfii la destinatie, societății i se returneaza un exemplar al scrisorii de transport cu confirmarea de primire a marfii prin posta, delegat sau fax.*

*7) Compartimente functionale, documente justificative, responsabilitati:*

*A) Activitatea de achizitii interne, intracomunitare si importuri*

*- Prin compartimentul aprovizionare se confirma primirea marfurilor dupa descarcarea acesteia la magazia de zahar- responsabil .X.  
- Prin compartimentul Contabilitate se intocmeste receptia pentru marfurile primite - responsabil .X. - Documente justificative : factura ; confirmare scrisoare transport ; receptie ; fise de magazie ; jurnal cumparari*

*B) Livrari interne si intracomunitare*

*- Prin Compartimentul Desfacere d-na .X.intocmeste documentele : Aviz de insotire a marfii, factura. Documente justificative : Aviz de insotire a marfii; Factura ; Validare TVA - VIES ; Confirmare Scrisoare de transport ; Certificate de calitate ; Jurnal vanzari."*

*Pentru a verifica legalitatea vanzarii fără TVA a zahărului catre societati cu sediul declarat în Bulgaria, Ungaria și Cipru, organele de inspectie fiscala au procedat la :*

*1. verificarea existentei juridice a societatilor din Bulgaria, cod fiscal valid sau invalid. Despre verificarea validitatii codurilor fiscale de operatori intracomunitari, reprezentantii S.C. .X. .X. S.A. au prezentat la fiecare factura de livrare intracomunitara, o listare a validarii pe site-ul VIES, rezultand ca la data livrarii, clientul avea un cod valabil de TVA.*

*2. verificarea documentelor de contractare - comanda a zaharului*



Nu s-au prezentat de conducerea societatii niciun fel de contracte de vanzare zahar cu clientii intracomunitari din Bulgaria, Ungaria sub explicatia ca nu au considerat necesar, deoarece incasau marfa la livrare.

3. verificarea documentelor de expeditie

Compartimentul vanzari, prin doamna .X., a emis avize de expeditie în care a in scris : numele clientului intracomunitar, codul fiscal al clientului intracomunitar, cantitatea de zahar incarcat in autocamion, numele delegatului, cartea de identitate, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport.

4. verificarea documentelor de livrare - factura

Compartimentul vanzari, prin doamna .X.a intocmit facturile catre clientii intracomunitari, in care a in scris : numele si adresa clientului intracomunitar, codul unic de inregistrare, numele delegatului, acte de identitate, mijlocul de transport, cantitatea, pretul si valoarea in euro a zaharului.

5. verificarea C. M. R. - scrisorii de transport prin care s-a justificat de către contestatară livrarea zaharului din .X. în alte tari intracomunitare au fost intocmite la compartimentul vanzari de doamna .X., care a in scris în acestea urmatoarele date :

- rubrica 1 numele expeditorului S.C. .X. .X. S.A, adresa exacta a acestuia,
- rubrica 2 destinatar : numele clientului intracomunitar din factura, adresa exacta si codul unic de inregistrare,
- rubrica 3 locul de livrare a marfurilor, unde a in scris doar localitatea si tara, iar uneori numai tara, fara sa in scrie exact si numele localitatii al strazii cu numarul aferent,
- rubrica 4 locul si data de preluare a marfii a fost in scris .X., Romania sau locul unde s-a incarcat marfa in mijlocul de transport, in anumite perioade locul de incarcare fiind .X.,
- rubrica 5 documente anexate,
- rubrica 13 instructiuni ale expeditorului nu s-a in scris nicio instructiune pentru transportatorul zaharului privind raspunderea acestuia, pentru transportul zaharului in afara Romaniei,
- rubrica 19 Acorduri speciale nu are nici un fel de mentiune privind asigurarea transportului zaharului in afara Romaniei,
- rubrica 20 pretul transportului - nu are niciun fel de mentiuni,
- rubrica 21 Alte taxe - nu are nici un fel de mentiuni,
- rubrica 22 Semnatura expeditorului - pe CMR -uri a fost pusa stampila S.C. .X. .X. S.A. și au fost semnate de d-na .X.,

- rubrica 23 a) Semnatura operatorului de transport au fost aplicate stampilele - parafa dreptunghiulara sau doar un antet - denumire firma, in care nu sunt imprimate datele de identificare fiscala ale societatiilor de transport pe CMR-uri si semnaturi indescifrabile, neprecizandu-se persoana care a angajat transportul si care trebuia să și asume raspunderea transportului.

- rubrica 23 b) Numarul de inmatriculare - nu este intotdeauna in scris in casuta aferenta pozitiei 23,

- rubrica 24 de regula a fost aplicata o stampila a clientului intracomunitar cu o semnatura indescifrabila, fara sa se completeze si celelalte informatii impuse de document, fiind lipsa :

- bunuri primite - necompletat si ca atare neconfirmat zaharul ca bun predat de transportator clientului în afara Romaniei,

- locul - nu este completat locul unde a fost predata marfa de transportator catre clientul intracomunitar si astfel nu este confirmat un loc in afara Romaniei,

- data si ora - nu este completată data și ora in care a fost predat zaharul clientului intracomunitar,

- semnatura destinatarului,

- s-a aplicat o stampila cu numele clientului intracomunitar, in care nu sunt imprimate datele de identificare fiscala ale acestuia, iar semnatura este indescifrabila.

Din analiza modului de intocmire a C M R și în special a rubricii 24 de pe acesta, rezulta caracterul formal al acestora.

Conform art.7 din Conventia CMR, expeditorul răspunde pentru toate cheltuielile și daunele pricinuite transportatorului din cauza inexactității și/sau insuficienței datelor referitoare la :

- numele și adresa expeditorului,

- locul și data primirii și locul prevazut pentru livrarea acesteia în CMR este inscrisa exact adresa,

- numele si adresa destinatarului respectiv pct. 3 din CMR nu este completat cu informatii suficiente (art.6 alin. 2 lit d) din Conventie).

Se retine din analiza formularului CMR, că furnizorul S.C. .X. .X. S.A. nu a specificat la cap.3 *"locul prevazut pentru livrarea mărfii"* rezumându-se la a înscrie doar țara, fără să se specifice în mod exact localitatea sau data prevazuta pentru predarea zaharului către beneficiar, conditie impusa de art.6 alin.1 lit. d) din Convenția CMR.

Raspunderea pentru inexactitatea sau insuficiența de informații ale formularului CMR cade in sarcina expeditorului S.C. .X. .X. S.A. fiind reglementata de art.7(1) coroborat cu art.6 (1) lit. j) din Convenția CMR, in sensul ca expeditorul raspunde pentru inexactitatea sau insuficienta privind instructiunile pentru formalitatile de vama si altele, in sensul ca era obligat sa inscrie pe CMR toate informatiile in mod exact pentru ca marfa să ajungă în mod sigur și cert la clientul intracomunitar înscris în CMR.

S-a constatat că, în contextul reglementarilor Conventiei CMR, partile nu au urmarit sa respecte prevederile art.6 (2) lit.f) din Conventie, deoarece nu au specificat niciodata termenul si timpul convenit in care transportul sa fie efectuat, nu a fost indicat in CMR de catre expeditor si nici de transportator, cu toate ca expeditorul raspunde conform art.7 (1) lit.b) din Conventie de daunele pricinuite transportatorului.

Totodata, exista posibilitatea conform art 6 alin.3) ca expeditorul S.C. .X .X. S.A. sa insereze în CMR orice alte informatii considerate a fi utile pentru a se asigura ca marfa a fost transportata in afara Romaniei catre clientul intracomunitar.

Conform art.11(1) din Conventie, expeditorul S.C. .X. .X. S.A. trebuie sa anexeze la CMR sau sa puna la dispozitia transportatorului documentele necesare si sa-i furnizeze toate informatiile cerute in vederea indeplinirii formalităților de vamă și a altora, care trebuie făcute înainte de eliberarea acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că expeditorul S.C. .X..X. S.A a declarat ca nu avea nicio obligație să se asigure ca zaharul a părăsit teritoriul României, deoarece a livrat marfa franco depozit furnizor a încasat-o de la clientul intracomunitar la data livrării și ca atare raspunderea transportului în afara Romaniei revenea clientului intracomunitar.

Respectiva explicatie nu este de natura a susține exonerarea de la raspundere a expeditorului, deoarece conform art.12 (3) din Conventia CMR, dreptul de dispozitie aparține totuși destinatarului din momentul întocmirii scrisorii de trasura, daca expeditorul face o mentiune în acest sens pe aceasta scrisoare, iar în speță, expeditorul nu a facut nici un fel de mentiune pe scrisorile de trasură și nici nu s-au prezentat contracte în care să fie prevazute clauze privind livrarea.

Totodata, obligatiile expeditorului privind monitorizarea transportului in afara Romaniei pentru a se indeplini conditia livrării intracomunitare scutite de TVA sunt reglementate și prin art.13 din Conventia CMR care prevede că după sosirea mărfii la locul prevazut pentru eliberare, destinatarul are dreptul

de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trasura să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.

Dacă pierderea mărfii este stabilită, sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevazut la articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.

Faptul că, firma intracomunitară a recepționat marfa la depozitul furnizorului din .X. sau de la .X., chiar și punând șampila pe CMR la rubrica destinatar, nu asigură condițiile impuse de Convenția CMR, cum că zahărul a și ajuns la locul de destinație din afara României și implicit nici condiția de aplicare a scutirii de TVA.

În vederea clarificării aplicării regimului de scutire de TVA, în cazul livrarilor intracomunitare de zahăr înregistrate și declarate de contestatara au fost avute în vedere următoarele aspecte: necesitatea prezentării CMR, modul în care se impune a fi completat CMR și obligațiile persoanelor impozabile.

Societatea contestatară a prezentat CMR-uri în vederea justificării scutirii de TVA aplicată la livrarile de zahăr către firme din Bulgaria, Ungaria, Cipru, Polonia și Italia, constatându-se că au fost întocmite de către S.C. .X. .X. S.A. la sediul acestuia sau/și la un alt loc de vânzare din .X., fiind utilizate formulare tipizate, conform modelului din Convenția CMR. Scrisorile de trasură au fost emise în X exemplare semnate de expeditor și transportator.

Urmare verificării unui număr de X de societăți de transport care au fost înscrise pe CMR -uri s-a constatat că zahărul facturat către un număr de X societăți din Bulgaria, Ungaria și Cipru nu a părăsit în fapt teritoriul României, rezultând că datele înscrise în CMR-urile respective nu corespund realității, astfel :

**A.** S-au identificat societatile intracomunitare către care s-au emis facturile de livrare a zahărului fără TVA, sub motivul că zahărul va fi transportat în afara granițelor României la sediul acestora.

Din verificarea acestor X societăți analizate s-a constatat că un număr de 5 societăți cu sediul în Bulgaria, Ungaria și Cipru aveau asociați sau persoane împuternicite, așa cum rezultă din situația menționată mai sus.

**B.** Pentru verificarea realității destinației înscrise în CMR au fost identificate și verificate firmele care au fost înscrise pe CMR -uri că vor transporta zahărul din Romania peste granița la sediul clienților din alte state europene.

Din procesele verbale de control încrucișat efectuate de Garda Financiară .X. și de organele de inspecție fiscală la societățile transportatoare au rezultat următoarele concluzii :

**A 1)** .X. Bulgaria 2010 .X., BG .X. asociat și administrator cetățeanul român .X.

În perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A a emis facturi către aceasta firmă pentru o cantitate totală de .X. tone zahăr în valoare de .X. lei (.X. euro), facturi emise fără TVA, conform art.143 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare controalelor încrucișate efectuate la o parte din firmele care au fost înscrise în CMR la rubrica "*transportator*" a rezultat că în perioada ianuarie-februarie 2011, cantitatea de 314 tone zahăr în valoare de .X. lei nu a fost transportată în Bulgaria, neindeplinind astfel condițiile de scutire de TVA prevăzute la art.143(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform procesului verbal nr..X./29.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L RO.X. a rezultat că această societate a efectuat un transport de zahăr în data de 10.02.2011 pe ruta .X. - .X., documentele privind însoțirea mărfii fiind reținute la destinație.

Conform procesului verbal nr..X./28.06.2012 reprezentantul S.C. .X. S.R.L. RO.X. a efectuat două curse cu zahăr pe rutele .X.-X, .X.-.X., având documente emise în numele .X. Bulgaria 2010 .X..

Conform procesului verbal nr .X./29.06.2012, X reprezentantul S.C. .X. S.R.L RO.X. a precizat că societatea a efectuat o cursă pe ruta .X.-.X. (depozit PIC) neconfirmând transportul intracomunitar de zahăr.

Reprezentantul S.C. .X. S.R.L RO.X. la care s-a încheiat procesul verbal nr..X./28.06.2012 a precizat că au fost efectuate două curse pe ruta .X.-.X. ( depozit PIC) și .X.-X (fabrica de ambalat).

Conform procesului verbal nr..X./14.06.2012 încheiat la S.C. .X.S.R.L RO.X. reprezentanta societății a precizat că a efectuat două transporturi de zahăr pe ruta .X.-.X., .X.-.X., beneficiară transporturilor fiind S.C. .X. RO.X..

Conform procesului verbal nr..X./18.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L reprezentantul societății a declarat că nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria, dar a transportat zahăr pe ruta .X.-.X. (la fostul depozit PIC) și respectiv .X.-.X..

**A 2)** .X. .X., BG.X.

In perioada verificata, contestatară a emis către .X. Bulgaria, facturi (invoice) pentru cantitatea X tone zahar, in valoare de .X. lei (.X. euro), în condițiile art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucisate la firmele de transport care au fost inscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile atașate facturilor întocmite de contestatară rezultand că în perioada noiembrie 2010-august 2011, cantitatea de X tone zahar în valoare de .X. lei nu a fost transportată în Bulgaria, neindeplinind astfel condiția prevazuta la art.143 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform procesului verbal nr..X./27.06.2012 incheiat la S.C. .X. S.R.L, reprezentanta societatii a precizat ca nu a efectuat transport intracomunitar in perioada septembrie-decembrie 2010, licenta de transport intracomunitar fiind obtinuta în luna august 2011, neefectuand transporturi in Bulgaria pentru .X..

Conform procesului verbal nr..X./27.06.2012 incheiat la S.C. .X. S.R.L administratorul societatii d-na .X. a precizat ca a fost efectuat un transport de zahar pentru firma .X., zaharul incarcat de la S.C. .X. .X. S.A fiind descarcat in localitatea .X., județul .X..

Conform procesului verbal nr..X./11.06.2012, .X. reprezentantul S.C. .X. S.R.L. nu a confirmat transporturile de zahăr în baza CMR pe care a fost înscrisă S.C. .X. S.R.L. neputând să se precizeze în ce conditii datele de identificare ale societatii sale au fost inscrise în aceste CMR.

Din procesul verbal nr..X./14.06.2012 incheiat la S.C. .X.S.R.L. reprezentantul acesteia a precizat ca nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria.

Urmare solicitarii D.G.F.P. .X. nr..X./05.06.2012, D.G.F.P .X. a transmis cu adresa nr..X./20.07.2012 rezultatele controalelor încrucisate la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L si S.C. .X. S.R.L, societati ale caror date de identificare au fost înscrise pe CMR emise de S.C. .X. .X. S.A. atasate facturilor de livrare emise catre .X. Bulgaria.

Conform Procesului verbal incheiat la S.C. .X. S.R.L, societatea nu a efectuat transporturi de zahar din Romania in Bulgaria, sau din Bulgaria in Romania, in perioada iulie-septembrie, ci societatea a efectuat transport exclusiv pentru S.C. .X. 2009 S.R.L.

Prin procesul verbal incheiat la S.C. .X. 2009 S.R.L, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P .X. au constatat societatea nu a efectuat transporturi de zahar din Romania in Bulgaria, sau din Bulgaria in Romania.

Conform procesului verbal incheiat la S.C. .X. S.R.L, reprezentantul societatii a precizat ca a transportat si descărcat zahar la .X., la poarta fabricii de zahar din .X. primind documente pe care erau inscrise o firmă din Bulgaria.

**A 3) .X. .X. BG.X.**

In perioada verificata, contestatara a emis către .X. .X. BG.X. din Bulgaria, facturi (invoice) pentru cantitatea .X. tone zahar în valoare de .X. lei (.X. euro) în condițiile art.143 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucisate la firmele de transport care au fost inscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile, atașate facturilor întocmite de contestatară rezultând că în perioada septembrie-decembrie 2010, cantitatea de X tone zahar în valoare de .X. lei nu a fost transportată în Bulgaria, neindeplinind astfel condiția prevăzută la art.143 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform procesului verbal nr..X./27.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L, reprezentanta societatii a precizat ca nu a efectuat transport intracomunitar in perioada septembrie-decembrie 2010, licenta de transport intracomunitar fiind obținută în luna august 2011, neefectuand transporturi în Bulgaria pentru firma .X. .X..

Conform procesului verbal nr..X./13.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L .X. reprezentantul societății a precizat că nu a efectuat transporturi pe ruta .X. - Bulgaria/Ungaria, zahărul încărcat la .X., cu destinația înscrisă pe CMR Ungaria a fost descarcat în incinta S.C. .X. SRL comuna X, județul .X. unde au fost confirmate și CMR -uri cu ștampila firmei din Ungaria.

**A 4) .X. .X. BG .X.**

Pentru cantitatea de X tone zahar, contestatara a emis AIM nr..X./31.07.2010, factura nr..X./31.07.2010 în valoare de .X. lei (X euro) cumpărător fiind .X. .X. Bulgaria.

Conform procesului verbal nr..X./13.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L .X. reprezentantul societății a precizat că nu a efectuat transporturi pe ruta .X. - Bulgaria.

**A 5) X .X. BG .X.**

In perioada verificata, S.C. .X. .X. S.A a emis catre X .X. BG .X., facturi (invoice) pentru cantitatea .X. tone zahar în valoare de .X. lei (.X. euro) în condițiile art.143 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucisate la firmele de transport care au fost inscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile, atasate facturilor intocmite de contestatară rezultand ca in luna septembrie 2010, cantitatea de X tone zahar, in valoare de .X. lei nu a fost transportată în Bulgaria, neindeplinind astfel conditia prevazuta de art.143 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare solicitarii D.G.F.P. .X. nr..X./05.06.2012, D.G.F.P. .X. a transmis cu adresa nr..X./20.07.2012 rezultatele controalelor incrucisate la S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L si S.C. .X. S.R.L, societati ale caror date de identificare au fost inscrise pe CMR emise de contestatară, atașate facturilor de livrare emise catre .X. Bulgaria.

Prin procesul verbal incheiat la S.C. .X. S.R.L, reprezentantii legali ai societatii au precizat ca a efectuat transporturi de zahăr de la S.C. .X. .X. S.A. la .X. și în Bulgaria pentru firma .X. .X..

In procesul verbal incheiat la S.C. .X. 2009 S.R.L, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. .X. au constatat ca societatea nu a efectuat transporturi de zahar din Romania in Bulgaria, sau din Bulgaria in Romania.

Conform procesului verbal încheiat la S.C. .X. S.R.L. reprezentantul societatii a precizat ca a transportat și descarcat zahar la .X., la poarta fabricii de zahar .X. primind documente pe care era in scrisă o firmă din Bulgaria.

#### **A 6) .X. .X. .X. .X. HU .X.**

In perioada verificata, contestatară a emis catre .X. .X. .X. .X. HU .X., Ungaria, facturi (invoice) pentru cantitatea .X. tone zahar in valoare de .X. lei (.X. euro) în condițiile art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucisate la firmele de transport care au fost inscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile, atasate facturilor intocmite de contestatară rezultând ca în luna decembrie 2010, cantitatea de X tone zahar, in valoare de .X. lei nu a fost transportata in Ungaria, neindeplinind astfel condiția prevazută la art.143 (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform procesului verbal nr..X./13.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L. .X. reprezentantul societatii a precizat că nu a efectuat transporturi pe ruta .X. - Bulgaria/Ungaria, zaharul încărcat la .X., cu destinatia in scrisă pe CMR



Ungaria a fost descarcat în incinta S.C. .X. S.R.L comuna X, județ .X. unde au fost confirmate și CMR -uri cu ștampila firmei din Ungaria.

Conform procesului verbal nr.X/13.06.2012, S.C. .X. S.R.L. nu a efectuat transporturi de zahar în Ungaria, acesta fiind descarcat la firma S.C. .X. S.R.L comuna X, .X., în baza unor documente de transport, care au fost confirmate și returnate transportatorului după ultima cursă efectuată.

Conform procesului verbal nr..X./12.06.2012 precum și Notei de constatare nr..X./25.07.2011, reprezentantul S.C. .X. S.R.L a precizat că a efectuat transporturi de zahar pentru firma ungară, dar zaharul a fost descarcat la firma .X. SRL comuna X, județ .X..

Conform procesului verbal nr.X/12.06.2012 și Notei de constatare C .X./01.09.2011 încheiate la S.C. .X. S.R.L, conducătorii auto au declarat că zaharul încărcat la S.C. .X. .X. S.A. nu a fost transportat în Ungaria, ci la un depozit din X județul X.

#### **A 7) .X. LTD CY.X.**

În perioada verificată, contestatarea a emis către .X. LTD CY .X. facturi (invoice) pentru cantitatea X tone zahar în valoare de .X. lei (.X. euro) în condițiile art.143 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucisate la firmele de transport care au fost înscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile, atasate facturilor întocmite de contestatară rezultând că în luna septembrie 2011, cantitatea de X tone zahăr în valoare de X lei nu a fost transportată în Cipru, neîndeplinind astfel condiția prevăzută la art.143 (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform procesului verbal nr.X/15.06.2012, în luna septembrie 2011, S,C. .X. SRL a efectuat transporturi de zahar pentru firma .X. din Cipru, pe ruta .X.-depozit CLF .X., deși pe toate CMR -urile la rubrica locul prevăzut pentru livrarea marfii aparea .X. Cipru.

Conform procesului verbal nr..X./02.07.2012 și Notei de constatare a Garzii Financiare .X. nr..X./30.01.2012 a rezultat că SC. .X. SRL a efectuat pentru firma .X. din Cipru, un transport de zahar pe ruta .X.-.X., zaharul fiind descărcat "*spre localitatea .X. la un depozit de pe partea stângă*".

Conform procesului verbal nr..X./27.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L, administratorul societății d-na .X. a precizat că a fost efectuat un transport de zahăr pentru firma .X., zahărul încărcat de la S.C. .X. .X. S.A. fiind descarcat în localitatea .X., județul .X..

**A 8) .X. .X. cu sediul in Bulgaria, Ruse**

In perioada verificată, contestatara a emis către .X. .X. BG BG .X., facturi (invoice) pentru cantitatea de .X. tone zahăr in valoare de .X. lei (.X. euro) în condițiile art.143 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucișate la firmele de transport care au fost înscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile ( SC X SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL) atașate facturilor întocmite de contestatară rezultand ca in perioada martie-decembrie 2010, întreaga cantitatea de zahăr facturata catre .X. .X. nu a fost transportată în Bulgaria, neindeplinind astfel condiția prevăzută la art.143 (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 și ale O.M.F.P nr.2421/2007.

Totodată s-a constatat că .X. .X. cu sediul in Ruse, Bulgaria are ca asociat unic si administrator pe cetățeanul român .X. și ca imputernicit/director pe .X. ambii cu domiciliul in .X., județul .X..

Prin Procesul verbal nr..X./DJ/20.09.2011 încheiat de Garda Financiara .X. la S.C. .X. S.R.L .X. s-au constatat urmatoarele:

**Referitor la S.C. .X. S.R.L**

Pentru perioada noiembrie 2009-decembrie 2010, Garda Financiara a întocmit Nota de constatare seria DJ nr..X./12.04.2011 încheiata la S.C. .X. S.R.L societate care *"a efectuat transporturi rutiere de marfuri pentru S.C. .X. S.R.L cu autotrenul nr.DJ.X./DJ08TTN, s-a constatat faptul ca, potrivit documentelor prezentate, societatea a efectuat transporturi cu marfuri de la producatori din tara, care potrivit CMR-urilor prezentate, erau destinate livrarilor intracomunitare avand ca destinatie firmele .X. .X. si .X. .X., ambele din Bulgaria, iar potrivit foilor de parcurs prezentate de transportator, întocmite de soferi si confirmate prin Nota explicativa data de administrator, s-a constatat faptul ca aceste marfuri nu au parasit teritoriul tarii, avand ca loc de descarcare pe tertoriul tarii.*

*Din verificarea situatiei cu transporturi efectuate de SC .X. SRL pentru .X. .X. din Bulgaria, s-a constatat existenta urmatorilor furnizori de mărfuri :*

*- pentru S.C. .X. .X. S.A., societatea de transport a prezentat un număr de X CMR-uri care aratau faptul ca a efectuat livrări intracomunitare de zahar catre firma bulgară în cantitate de .X. tone.*

*Prin Nota explicativa dată de administratorul societatii, acesta a declarat urmatoarele:*

- faptul ca transporturile au fost comandate de .X. verbal si telefonic iar facturile de transport au fost emise pe firmele indicate de .X.;*
- nu a efectuat niciun transport cu marfa in Bulgaria, toata marfa fiind transportata in .X., strada Prelungirea .X., dupa .X.;*
- ștampila firmei bulgaresti era aplicată pe CMR la descarcarea marfii de catre angajatii firmelor lui .X. - initial, facturile au fost emise catre .X. .X. din Bulgaria, deoarece potrivit CMR-urilor completate e furnizorul de marfa, firma bulgara figura ca beneficiar al marfii.*

*Deoarece plata a fost făcută de către S.C. .X. S.R.L a incetat emiterea facturilor către .X. .X. facturile fiind emise apoi catre cele trei firme românești care au fost indicate de .X.. "*

*Prin procesul verbal nr..X./29.06.2012 întocmit de D.G.F.P .X. în care se consemnează ca în perioada februarie-septembrie 2011 S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria sau Ungaria, zahărul încarcat la .X. a fost descarcat la .X., complexul .X..*

*Referitor la S.C. .X. S.R.L*

*Pentru perioada iulie-decembrie 2010, Garda Financiară .X. a întocmit Nota de constatare seria DJ nr..X./04.04.2011 în care s-a constatat că potrivit CMR puse la dispoziție societatea a efectuat transporturi de "zahăr în cantitate totala de .X. tone, având ca fumizor S.C. .X. .X. SA și beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin nota explicativă dată de administratorul societății .X., aceasta menționează urmatoarele :*

- CMR-urile au fost completate de către furnizor cu privire la destinatia marfii aplicand si stampila, iar beneficiarul marfii era o persoana din .X. pe nume Andrei, care a aplicat pe CMR-uri ștampila firmei din Bulgaria;*
- toate transporturile au fost comandate telefonic de catre .X., marfa nu a fost dusă în Bulgaria, fiind descarcată în .X., la depozitul lui S.C. .X. S.R.L iar apoi la S.C. .X. S.R.L.*

*Uneori transporturiie nu mai ajungeau la depozitul din .X., Prelungirea .X., după .X. și se descărcau la diverși beneficiari care erau indicați de .X.."*

*Referitor la S.C. .X. S.R.L*

*Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./04.04.2011 unde s-a consemnat faptul că:potrivit CMR-urilor prezentate,*

societatea a efectuat transporturi cu *“zahăr in cantitate totală de X tone având ca furnizor S.C. .X. .X. S.A și beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin nota explicativă dată de .X. în calitate de administrator al societati se menționeaza faptul ca toate transporturile cu marfă au fost efectuate la intern”.*

Referitor la S.C. .X. SRL

Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./04.04.2011 unde s-a constatat faptul ca potrivit CMR-urilor prezentate, societatea a efectuat transporturi cu *zahar in cantitate totala de X tone, avand ca furnizor S.C. .X. .X. S.A si beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin nota explicativa data de .X. in calitate de administrator al societatii, ne menționeaza faptul ca toate transporturiie cu marfa au fost efectuate la intern”.*

Referitor la S.C. .X. S.R.L

Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./08.04.2011 unde s-a consemnat faptul că potrivit CMR-urilor prezentate reiese ca societatea a efectuat transporturi cu: *„zahar in cantitate totala de X tone, avand ca furnizor S.C. .X. .X. S.A si beneficiar .X. .X. din Bulgaria..... Prin nota explicativa data de dl. .X., menționează următoarele :*

*- CMR-urile au fost completate de catre furnizor cu privire la destinatia marfii aplicand si stampila, iar beneficiarul marfii fiind o persoana din .X. pe nume Andrei, care a aplicat pe CMR-uri ștampila firmei din Bulgaria;*

*- toate transporturile au fost comandate telefonic sau verbal de catre .X. sau angajați ai acesteia, marfa nu a fost dusă în Bulgaria la firmele mentionate, toate fiind descarcate in .X., la depozitul lui S.C. .X. S.R.L”.*

Referitor la S.C. X S.R.L

Garda Financiara .X. a întocmit urmatoarele acte de control :

1. Nota de constatare seria DJ nr..X./09.05.2011 pentru perioada mai-decembrie 2010 unde s-a constatat faptul că potrivit CMR-urilor prezentate reiese ca societatea a efectuat transporturi cu : *“zahar in cantitate totala de X tone avand ca furnizor S.C. .X..X. S.A si beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin Nota explicativa din 09.05-2011 .X., mentioneaza că: “a efectuat transporturi in interiorul tarii, potrivit foilor de parcurs intocmite și puse dispozitie”.*

2. Nota de constatare seria DJ nr..X./29.02.2012 unde s-a constatat faptul ca in perioada februarie 2011-mai 2011 nu a efectuat curse pentru firme din Bulgaria sau Ungaria, ci numai pe rute interne.

Procesul verbal nr..X./28.06.2012 intocmit de DGFP .X., prin care s-a constatat că în perioada aprilie-octombrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahar în Bulgaria sau Ungaria, zahărul încărcat la .X. a fost descărcat la .X., complexul .X..

#### **A 9) S.C. .X. .X.**

In perioada verificata, S.C. .X. .X. S.A a emis catre .X. .X. BG.X., facturi (invoice) pentru cantitatea X tone zahar în valoare de X lei (X euro) în conditiile art. 143 alin.2 lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Inspectia fiscala a procedat la efectuarea de controale incrucisate la firmele de transport care au fost inscrise la rubrica transportator de pe CMR-urile (S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL) atasate facturilor intocmite de contestatară rezultand ca in perioada decembrie 2010-mai 2011, intreaga cantitatea de zahar facturata catre .X. .X. Bulgaria nu a fost transportata in Bulgaria, neindeplinind astfel conditia prevazuta la art.143 (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 și ale O.M.F.P nr.2421/2007.

Potrivit informatiilor comunicate de Garda Financiara .X., conform procesului verbal nr..X./DJ/15.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L, .X. .X. Bulgaria are administrator și asociat pe .X.și imputernicit pe .X..

#### Referitor la S.C. .X. S.R.L

Garda Financiara a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./12.04.2011 în care s-a constatat :

*"Din verificarea situatiei cu transporturile efectuate de SC .X. SRL pentru .X. .X. din Bulgaria avand furnizori de marfuri :*

*- S.C. .X. .X. S.A, societatea de transport a prezentat un numar de 16 CMR-uri care aratau faptul ca societatea contestatară a efectuat livrari intracomunitare de zahar catre firma bulgara, in cantitate de X tone.*

*Prin Nota explicativa data de administratorul societății, acesta declara urmatoarele:*

*- faptul ca transporturile au fost comandate de .X. verbal si telefonic, iar facturile de transport au fost emise pe firmele indicate de aceasta;*

*- nu a efectuat niciun transport cu marfa in Bulgaria, toata marfa fiind transportata in .X., strada Prelungirea .X., dupa .X.;*

*- ștampila firmei bulgaresti era aplicata pe CMR la descarcarea marfii de catre angajatii firmelor lui .X."*

Prin Procesul verbal nr..X./29.06.2012 întocmit de D.G.F.P .X. în care s-a consemnat ca in perioada februarie-septembrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahar în Bulgaria sau Ungaria, zaharul încărcat la .X. a fost descărcat la .X. - complexul .X..

Referitor la S.C. .X. SRL

Pentru perioada iulie-decembrie 2010, Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr..X./04.04.2011 in care s-a constatat că potrivit CMR - urilor puse la dispozitie societatea a efectuat transporturi de *"zahar in cantitate totala de X tone, avand ca furnizor S.C. .X. .X. S.A si beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin nota explicativa data de administratorul societatii, .X. a mentionat urmatoarele :*

*- CMR-urile au fost completate de catre furnizor cu privire la destinatia marfii aplicand si stampila, iar beneficiarul marfii fiind o persoana din .X. pe nume Andrei, care a aplicat pe CMR-uri stampila firmei din Bulgaria;*

*- toate transporturile au fost comandate telefonic de catre .X. marfa nu a fost dusa in Bulgaria, fiind descarcata in .X., la depozitul lui S.C. .X. S.R.L iar apoi la S.C. .X. S.R.L.*

*Uneori transporturile nu mai ajungeau la depozitul din .X., Prelungirea .X., dupa .X. și se descarcau la diversi beneficiari care erau indicați de .X."*

Referitor la S.C. .X. SRL

Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./04.04.2011 unde s-a constatat faptul că potrivit CMR-urilor prezentate, reiese ca societatea a efectuat transporturi cu *"zahar in cantitate totală de X tone având ca furnizor S.C. .X.UL .X. S.A și beneficiar .X. .X. din Bulgaria.*

*Prin nota explicativa dată de .X. în calitate de administrator al societatii, mentioneaza faptul ca toate transporturile cu marfa au fost efectuate la intern".*

Referitor la S.C. .X. S.R.L.

Garda Financiara .X. a intocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./08.04.2011 unde s-a constat faptul ca potrivit CMR-urilor prezentate

reiese ca societatea a efectuat transporturi cu : "zahar in cantitate totala de X tone, avand ca furnizor X .X. SA si beneficiar .X. .X.-Bulgaria.

*Prin nota explicativa data de dl..X., acesta mentioneaza urmatoarele :*

- *CMR-urile au fost completate de catre furnizor cu privire la destinatia marfii aplicand si stampila, iar beneficiarul marfii fiind o persoana din .X. pe nume Andrei, care a aplicat pe CMR-uri ștampila firmei din Bulgaria;*
- *toate transporturile au fost comandate telefonic sau verbal de catre .X., sau angajati ai acesteia, marfa nu a fost dusă în Bulgaria la firmele mentionate, toate fiind descarcate în .X., la depozitul lui S.C. .X. S.R.L."*

Referitor la S.C. X S.R.L

Garda Financiara .X. a întocmit următoarele acte de control :

1. Nota de constatare seria DJ nr. .X./09.05.2011 ( pentru perioada mai-dec 2010), unde s-a consemnat faptul ca potrivit CMR-urilor prezentate reiese ca societatea a efectuat transporturi cu: "zahar in cantitate totala de X tone, avand ca furnizor S.C. .X.UL .X. S.A si beneficiar .X. .X.-Bulgaria .

*Prin Nota explicativa data de .X. in ziua de 09.05.2011, se mentioneaza urmatoarele: a efectuat transporturi in interiorul tarii, potrivit foilor de parcurs intocmite si puse la dispozitie..."*

2. Nota de constatare seria DJ nr. .X./29.02.2012, unde s-a consemnat faptul ca in perioada februarie 2011 - mai 2011 nu a efectuat curse pentru firme din Bulgaria sau Ungaria, ci numai pe rute interne.

Procesul verbal nr .X./28.06.2012, intocmit de D.G.F.P .X. în care s-a constatat că în perioada aprilie-octombrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria sau Ungaria, zahărul încarcat la .X. a fost descarcat la .X.-complexul .X..

**A10)** .X..X. .X. .X. HU .X.

In luna septembrie 2011, S.C. .X. .X. S.A a emis catre .X..X. .X. .X. HU .X. facturi (invoice) pentru cantitatea X tone zahăr, in valoare de .X. lei (.X. euro) în conditiile art. 143 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Inspekția fiscala a procedat la efectuarea de controale incrucisate la firmele de transport care au fost inscrise în rubrica transportator de pe CMR-urile (S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. SRL, S.C. .X. S.R.L), atasate facturilor întocmite de contestatară, rezultand ca în luna septembrie 2011, întreaga cantitatea de zahar facturată către .X., nu a fost

transportată în Ungaria, neindeplinind astfel condiția prevăzută la art.143 (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale O.M.F.P nr.2421/2007.

Potrivit informațiilor comunicate de Garda Financiară .X. conform P.V. nr..X./DJ/15.06.2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L, .X. are administrator și asociat pe .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L.

- Procesul verbal nr..X./28.06.2012, întocmit de D.G.F.P .X., în care se consemnează că în perioada aprilie-octombrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria sau Ungaria, zahărul încărcat la .X. a fost descărcat la .X.-complexul .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L

- Procesul verbal nr..X./29.06.2012 întocmit de D.G.F.P .X. în care s-a constatat că în perioada februarie-septembrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Bulgaria sau Ungaria, zahărul încărcat la .X. a fost descărcat la .X.-complexul .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L

- Procesul verbal nr..X./28.06.2012 întocmit de D.G.F.P .X. unde s-a constatat că în perioada septembrie-octombrie 2011, S.C. .X. S.R.L nu a efectuat transporturi intracomunitare de zahăr în Ungaria, zahărul încărcat la .X./X. a fost descărcat la .X.-complexul .X. sau în localitatea .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L

Garda Financiară .X. a întocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./01.02.2012 unde s-a constatat faptul că potrivit CMR-urilor prezentate reiese că societatea a efectuat transporturi cu zahăr de la S.C. .X. .X. S.A la .X., la un depozit de lână .X., confirmarea de primire a marfii fiind făcută de .X..

Referitor la S.C. .X. S.R.L

Garda Financiară .X. a întocmit Nota de constatare seria DJ nr. .X./18.01.2012, unde s-a constatat potrivit CMR-urilor prezentate că societatea a efectuat transporturi cu zahăr de la contestatară însă *“toate cursele au avut un parcurs intern, niciuna nu a părăsit țara”*.

În concluzie, a rezultat faptul că livrările de zahăr efectuate de S.C. .X. .X. S.A către clienții menționați mai sus, nu constituie livrare intracomunitară



intrucat s-a demonstrat ca zaharul livrat nu a parasit teritoriul României, astfel că față de cantitatea de .X. tone zahar înscrisa în CMR-urile întocmite de contestatară pentru justificarea aparenței de livrări intracomunitare, din verificările susmenționate a rezultat ca .X. tone zahăr, în realitate au fost livrate și transportate numai în diferite locații aflate exclusiv pe teritoriul României.

În legătură cu livrările intracomunitare de zahar efectuate de societatea contestatară în perioada verificata, pentru justificarea scutirii de TVA aplicată acestor livrari, organele de inspectie fiscala au solicitat explicații scrise, prin adresele nr..X./19.07.2012, nr..X./20.07.2012 și nr..X./20.07.2012.

Din răspunsurile primite de la reprezentanții societății (directorul general adjunct) rezultă că societatea a efectuat livrari intracomunitare *“franco-fabrica”*, fără a avea vreo obligație în ceea ce privește destinația, întrucat *“nu au avut nicio plângere ca marfa nu a ajuns la destinație”*.

Totodată, *“S.C. .X. .X. S.A. nu are calitatea sa urmareasca marfa pe parcursul transportului”*, iar *“dovada că zaharul a parasit Romania este receptia mărfii prin documentul de transport CMR”*, așa cum susține .X.angajată la serviciul desfacere.

În concluzie, deși întrebările adresate au fost punctuale se poate observa că răspunsurile reprezentanților societății sunt evazive, incomplete și neconcludente, fără a clarifica situația în cauza, neputând fi reținute de organele de inspectie fiscala ca justificare în aplicarea scutirii de TVA la livrările de zahar facturate către clienții intracomunitari mai susmenționați.

În perioada martie 2010-septembrie 2011, contestatară a emis facturi (invoice) către clienții intracomunitari menționați mai sus, pentru cantitatea de .X. tone în valoare de .X. lei, livrări care nu se încadrează în condițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 și art.10 O.M.F. nr.2421/2007, întrucât zaharul nu a părăsit teritoriul României și în concluzie S.C. .X. .X. S.A nu se încadrează în reglementările legale mai sus amintite și ca atare nu beneficiază de aplicarea scutirii de TVA fiind obligată la colectarea și plata TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, inspectia fiscală a stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Soluționarea decontului cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative a TVA aferent lunii septembrie 2011, înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice - Administrația Contribuabililor Mijlocii .X. sub nr. X/21.10.2011 se prezintă astfel :

- suma solicitata la rambursare .X. lei  
- suma stabilita suplimentar .X. lei

---

TVA de plata .X. lei

Organele de inspecție fiscală au calculat majorari de intârziere in sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120, art.120<sup>1</sup> alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

In timpul controlului s-a întocmit fisa de analiza a sumei negative de TVA.

A) Societatea a inregistrat in contabilitate si a dedus nelegal TVA în sumă de **.X. lei**, generată de achizitii materiale si servicii cu amenajarea si intretinerea unui camin de nefamilisti, a carui destinatie a fost schimbata, imobilul fiind in fapt utilizat in beneficiul actionarilor si al administratorilor, fara a se realiza insa venituri impozabile respectiv operatiuni taxabile prin utilizarea acestui imobil.

B) In anul 2010, societatea a livrat produse agricole catre arendatori si cu incalcarea art.137 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a subevaluat baza de impozitare a TVA cu suma de .X. lei diminuand TVA de plata cu suma de **.X. lei**, iar in anul 2011 cu toate ca a inregistrat in contabilitate livrarile de produse catre arendatori nu a mai declarat TVA de plata aferentă considerand in mod nelegal, că era operatiune scutita, sustragand de la plata TVA suma de **.X. lei**.

C) Societatea, cu toate că a calculat și înscris in Registrul fiscal al profitului impozabil cheltuielile nedeductibile fiscal cu TVA colectata aferenta lipsei în gestiune a cantității de .X. tone zahar cu valoarea de .X. lei, a omis sa inregistreze in evidenta contabila TVA colectata de **.X. lei** și să o înscrie în decontul de TVA pe luna septembrie 2011.

Consecința fiscală a constat în nediminuarea TVA de rambursat aferentă perioadei, prin nerespectarea art.21 alin.4 lit. c) coroborat cu art. 128 alin.4 lit.d), coroborat cu art.145 alin.2 și art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

D) In perioada martie 2010-septembrie 2011, S.C. .X. .X. S.A a emis facturi (invoice) către clienți intracomunitari, pentru cantitatea de .X. tone zahăr în valoare de .X. lei, pentru care a aplicat regimul de scutire de la plata TVA considerând că prin predarea marfii in condiții de franco depozit fumizor și prezentarea unui minim de formalități privind încasarea în valută a mărfii și

intocmirea CMR-urilor împreună cu transportatorii ar asigura condițiile impuse de legea fiscală pentru scutirea de la plata TVA .

Urmare investigatiilor efectuate de inspectia fiscala și Garda Financiara, prin verificarea inclusiv a transportatorilor implicati in grupul de fraudă fiscala, s-a constatat ca zahărul livrat către societăți fantomă din Bulgaria, Ungaria și Cipru nu a fost transportat în afara României, ci a fost vândut cu TVA pe teritoriul României.

Reprezentanții S.C. .X. .X. S.A nu au prezentat organelor de inspecție fiscală probe relevante prin care justifice că au luat toate măsurile în sarcina furnizorului pentru a se asigura ca zahărul a fost transportat în afara României, prezentand la inspecția fiscală, documente de transport (CMR-uri) întocmite de furnizor într-un mod incomplet și mai mult formal pentru a simula un transport internațional de mărfuri, complicitatea furnizorului la formalismul în scop de simulare fiind mai mult decât vădită, deoarece toate CMR-urile au fost întocmite numai de imputerniciți ai S.C. .X. .X. S.A, conform deciziei directorului adjunct .X..

Deasemenea, formalismul documentar în vederea simulării livrării intracomunitare de zahar a fost constatat de organele de inspectie fiscală și prin modalitățile de încasare a valutei de la așa-zișii clienți intracomunitari din Bulgaria, care în cea mai mare parte au fost reprezentați de persoanele fizice române .X. și .X. care au negociat cu administratorii S.C. .X. .X. S.A condițiile de vânzare, transport și plată.

S-a constatat, din informațiile bancare comunicate de .X. Bank și din extrasele de cont ale societății, ca o parte semnificativă din valută încasată de la societățile fantomă a fost în realitate încasata în euro numerar la casieria bancii din .X. sau prin conturi în euro, dar tot ca transferuri de la Banca .X. .X., neîncasând valuta reală din afara României.

Totodată, s-a constatat că administratorii S.C. .X.UL .X. S.A nu au întocmit niciodată contracte pentru livrările de zahăr către așa- zisele societăți intracomunitare, neprezentându-se la inspectia fiscala niciun contract de vânzare-cumpărare cu clauze specifice și obligatorii unui contract de comerț internațional de mărfuri, sub explicația că dacă s-a încasat marfa la livrare nu au mai avut nici un fel de rezervă asupra realizării creanței externe.

Organele de inspecție fiscală au reținut că este evidentă lipsa de responsabilitate în monitorizarea mărfii pe timpul expediției până la recepția acesteia în celălalt stat intracomunitar, acțiune de simulare a livrării

intracomunitare fiind evident comună a tuturor părților implicate, respectiv administratorii S.C. .X. .X. S.A, persoanele fizice .X. și .X. și nu în ultimul rând transportatorii.

De reținut că transportatorii care au fost implicați au fost verificați de organele de inspecție fiscală și la totu s-a constatat că foile de parcurs ale autocamioanelor reflectau că zahărul s-a încărcat din depozitele societății furnizoare, CMR -urile (documentele de transport mărfuri internaționale) se întocmeau formal de fumizor, se înmânau șoferului împreună cu factura, iar la ieșirea din curtea fabricii, șoferul primea o altă factură de la .X., sau .X., alți împuterniciți delegați în numele societăților clienți fantomă și zaharul îl transportau direct la alte societăți din raza municipiilor .X., Slatina, .X..

Aceste proceduri de simulare a transportului internațional de zahăr au fost recunoscute și descrise de transportatori în fața organelor de inspecție fiscală, declarațiile și înscrisurile constatatoare fiind atașate la actele de control încheiate și înregistrate în condițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală la fiecare societate transportatoare în parte.

Față de cele arătate s-a constatat că livrările de zahăr efectuate de S.C. .X. .X. S.A către societăți fantomă din Bulgaria, Ungaria și Cipru, nu se încadrează în condițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art.10 din O.M.F.P nr.2421/2007 deoarece zahărul nu a părăsit teritoriul României și în concluzie nu se aplica scutirea de TVA, societatea fiind obligată la colectarea și plata unei TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, TVA în sumă de **.X. lei** pentru perioada 01.03.2010 - 30.09.2011 (sumă compusă din .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) și majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru perioada 25.06.2011 - 30.07.2012.

Urmare reverificării dispuse prin Decizia nr..X./06.01.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, S.C. .X. .X. S.A a fost supusă inspecției fiscale privind TVA în sumă de **.X. lei** aferentă perioadei iulie 2009-februarie 2010, compusă din .X. lei + .X. lei + .X. lei.

**A. Referitor la livrările către societăți comerciale aflate în insolvență**  
Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./12.05.2011 desființată parțial, în perioada iulie 2009 - februarie 2010, contestatara a livrat zahăr rafinat către

trei firme din România : S.C. .X. S.R.L .X. - CUI RO .X., S.C. .X. S.R.L .X. - CUI RO .X. și S.C. .X. S.R.L .X. - CUI RO .X., aflate în procedura insolvenței.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea contestatoare avea obligația colectării T.V.A. aferentă livrărilor de zahăr în sumă totală de .X. lei, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează :

1. Pentru S.C. .X. S.R.L .X. :

- total livrări efectuate in perioada 01.07.2009-28.02.2010 = .X. lei

- total TVA calculată = .X. lei

2. Pentru S.C. .X. S.R.L .X. :

- total livrari efectuate in perioada 01.07.2009-28.02.2010 = .X. lei

- total TVA calculată = .X. lei

3. Pentru S.C. .X. S.R.L .X. :

- total livrari efectuate în perioada 01.07.2009-28.02.2010 = .X. lei

- total TVA calculată = .X. lei.

Total livrări de zahăr efectuate către cele trei firme aflate în insolvență = .X. lei din care TVA colectată aferentă acestor livrări este în sumă de .X. lei.

Conform Deciziei nr..X./06.01.2012, Direcția generala de solutionare a contestatiilor a precizat că din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011 lipsesc constatari cu privire la destinația cantităților de zahăr cumpărate de cele trei firme, în sensul că nu reiese dacă zahărul aprovizionat în Semestrul II 2009 a fost cumpărat pentru consum propriu, procesare sau comercializare și nici tipul de comerț efectuat de cele trei firme, criteriul esențial pentru aplicarea taxării inverse prevazute de art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind clarificat nici modul de aplicare a măsurilor simplificate prevăzut de lege, în conformitate cu prevederile pct. 82 din H.G. 44/2004.

In vederea stabilirii stării de fapt fiscale privind destinația și modul de comercializare a zahărului de către societatile menționate mai sus, în timpul prezentei inspecții fiscale, organele de control din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspectie Fiscală au intocmit și transmis solicitări pentru efectuarea unor controale încrucișate, precum și propuneri de efectuare a unor inspecții fiscale generale, astfel:

1. Referitor la S.C. .X. S.R.L .X.

Din verificarile efectuate privind S.C. .X. S.R.L din .X. a rezultat ca societatea se afla în procedura de insolvență, conform Sentintei

nr..X./25.06.2009 pronuntata de Tribunalul .X. din care reiese deschiderea procedurii generale de insolvență, administrator judiciar fiind .X. SPRL .X., societatea fiind obiectul unei inspecții fiscale anterioare până la data de 01.07.2009.

Din informațiile comunicate de reprezentanții .X. SPRL a rezultat ca fostul administrator X, este în prezent condamnat pentru infracțiuni, documentele financiar contabile nefiind în posesia administratorului judiciar.

Din actul de control reiese ca dată a expirării sediului, data de 01.09.2009, deci la data când au avut loc livrarea de zahăr către S.C. .X. S.R.L. .X. această societate nu mai avea sediu social.

Conform bazei de date a D.G.F.P. .X., S.C. .X. S.R.L a depus deconturi de TVA pentru perioada noiembrie - decembrie 2009 (nr. .X./22.12.2009 și respectiv nr..X./23.01.2010) în care nu s-au declarat achizițiile de la S.C. .X. .X. S.A și nici livrări.

Având în vedere cele menționate mai sus, rezultă că S.C. .X. S.R.L nu a declarat la organul fiscal teritorial tranzacțiile efectuate cu S.C. .X. .X. în suma de .X. lei aferente achizițiilor efectuate în perioada 25.11.2009 - 15.12.2009 în cantitate totală de X tone zahăr.

În timpul inspecției fiscale s-a întocmit propunerea pentru efectuarea unei inspecții fiscale nr..X./30.07.2012 pentru verificarea și valorificarea acestor aspecte, respectiv stabilirea obligațiilor fiscale datorate de S.C. X X S.R.L .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală vor verifica dacă marfa respectivă a fost utilizată de către S.C. .X. S.R.L .X. - în insolvență în aceleași condiții de aplicare a măsurilor de simplificare a TVA, deoarece avem suspiciunea că zahărul a fost vândut cu TVA încasată de la consumatorul final, dar nu a fost declarată și achitată către bugetul de stat.

Condiția aplicării măsurilor de simplificare pentru TVA, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la marfa zahăr, pe care o vinde contestatara către o societate care a depus la furnizor un Certificat cu starea de insolvență trebuie urmată de respectarea destinației zahărului, în sensul de a fi procesată în regim economic, livrată către alte societăți plătitoare de TVA, deoarece schimbarea destinației, respectiv prin vânzare cu amănuntul către consumatorul final obligă la colectarea TVA.

## **2. Referitor la S.C. .X. S.R.L .X.**

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011, întocmit de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./12.05.2011 parțial desființată , S.C. .X. .X. S.A a livrat către S.C. .X. S.R.L .X. cantitatea totală de X tone zahăr în valoare de .X. lei.

S.C. .X. .X. S.A a efectuat livrări de zahăr cu taxare inversă, în baza prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, către S.C. .X. S.R.L .X., societatea prezentând în justificarea încadrării legale, Sentința nr..X./30.06.2009 pronunțată de Tribunalul .X. din care reiese deschiderea procedurii generale de insolvență pentru S.C. .X. S.R.L .X..

D.G.F.P - Activitatea de Inspecție Fiscală .X. a emis Decizia de impunere în sarcina furnizorului de zahar, considerând nelegală aplicarea regimului de taxare inversă a TVA, care a fost desființată de Directia generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F cu dispoziția să se reverifice dacă zaharul a fost utilizat de cumpărătoare, în conformitate cu destinația declarată și cu aplicarea regimului de taxare inversă.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale privind realitatea și legalitatea relațiilor comerciale, desfășurate de S.C. .X. S.R.L .X., în calitate de client al S.C. .X. .X. S.A pe perioada 30.09.2009 - 07.10.2009 a fost solicitată efectuarea unui control încrucișat și verificarea următoarelor aspecte :

- dacă societatea poate face comerț cu ridicata cu zahăr,
- dacă marfa respectiva a fost utilizată de către S.C. .X. S.R.L .X. - în insolvență în aceleași condiții de aplicare a măsurilor de simplificare a TVA, dacă zaharul a fost vândut cu taxa pe valoarea adăugată, încasată de la consumatorul final și dacă obligația fiscală a fost declarată și achitată către bugetul de stat.

Condiția aplicării măsurilor de simplificare pentru TVA, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal la marfa - zahăr, pe care o vinde S.C. .X. .X. S.A către o societate care a depus la furnizor un Certificat cu starea de insolvență, trebuie urmată de respectarea destinației zahărului, în sensul de a fi procesată în regim economic, livrată către alte societăți plătitoare de TVA, deoarece schimbarea destinației prin vânzare cu amănuntul către consumatorul final obligă la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

### **3. Referitor la S.C. .X. S.R.L .X.**

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011 întocmit de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X. în perioada 28.10.2009 -

06.01.2010, S.C. .X. .X. S.A a livrat către S.C. .X. S.R.L .X. o cantitate totală de .X. tone zahăr în valoare de .X. lei.

S.C. .X. .X. S.A a efectuat livrări de zahăr cu taxare inversă, în baza prevederilor art. 160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, către S.C. .X. S.R.L .X., societatea prezentând în justificarea încadrării legale, adresa nr.07/05.10.2009 în care se menționează Sentința nr..X./F/04.06.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X./111/2009 din care reiese deschiderea procedurii generale de insolvență pentru S.C. .X. S.R.L .X., administrator judiciar fiind numit .X. IPURL.

D.G.F.P - Activitatea de inspecție fiscală .X. a emis Decizia de impunere în sarcina furnizorului de zahăr, considerând nelegală aplicarea regimului de taxare inversă a TVA care a fost desființată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, cu dispoziția să se verifice dacă zahărul a fost utilizat de cumpărători în conformitate cu destinația declarată și cu aplicarea regimului de taxare inversă.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale privind realitatea și legalitatea relațiilor comerciale, desfășurate de S.C. .X. S.R.L .X. în calitate de client al S.C. .X. .X. S.A, pe perioada 28.01.2009 - 06.01.2010 s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat și verificarea următoarelor aspecte :

- dacă societatea poate face comerț cu ridicata cu zahăr,
- dacă marfa respectivă a fost utilizată de către S.C. .X. S.R.L .X. - în insolvență în aceleași condiții de aplicare a măsurilor de simplificare a TVA, deoarece există suspiciunea că zahărul a fost vândut cu TVA încasată de la consumatorul final, dar nu a fost declarată și achitată către bugetul de stat.

Condiția aplicării măsurilor de simplificare pentru TVA, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal la marfa - zahăr pe care o vinde S.C. .X. .X. S.A către o societate care a depus la furnizor un Certificat cu starea de insolvență, trebuie urmată de respectarea destinației zahărului, în sensul de a fi procesată în regim economic, livrată către alte societăți plătitoare de TVA, deoarece schimbarea destinației prin vânzare cu amănuntul către consumatorul final obligă la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Urmare a verificărilor efectuate, suma totală de **.X. lei** desființată prin Decizia nr..X./06.01.2012 a fost soluționată astfel :

- suma de **.X. lei** aferentă livrărilor de zahăr către societăți aflate în insolvență, nu s-a soluționat prin prezentul Raport de inspecție fiscală, întrucât în timpul prezentei inspecții fiscale nu s-a putut stabili starea de fapt



fiscală privind realitatea și legalitatea acestor operațiuni, fapt pentru care au fost solicitate controale încrucișate precum și inspecții fiscale generale, acțiuni de control care urmează a se finaliza în perioada următoare,

- suma totală de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. .X. S.A de la operatori economici de la intern a fost soluționată astfel:
- suma de **.X. lei** a fost stabilită ca TVA fără drept de deducere fiind prezentată în conținutul prezentului raport de inspecție fiscală,
- suma de **.X. lei** a fost stabilită ca fiind cu drept de deducere fiscală de către S.C. .X. .X. S.A.

În concluzie, s-a constatat că la niciuna din cele trei societăți beneficiare ale livrărilor de zahăr efectuate de contestatară cu aplicarea scutirii de TVA, nu s-a putut stabili starea de fapt fiscală cu privire la îndeplinirea condițiilor legate care să certifice aplicarea de către S.C. .X. .X. S.A a prevederilor art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la taxarea inversă.

Având în vedere că la toate cele trei societăți aflate în procedura insolvenței la data efectuării livrărilor de zahăr de către contestatară, nu s-a putut stabili dacă zahărul achiziționat de aceste societăți comerciale a fost destinat pentru consum propriu sau procesare, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța pentru soluționarea TVA în sumă de .X. lei desființată prin Decizia nr..X./06.01.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F, până la finalizarea controalelor încrucișate și inspecției fiscale solicitate de către Direcția generală a finanțelor publice .X. în vederea stabilirii după caz a influențelor fiscale pe linia TVA, fapt pentru care organele de inspecție fiscală își rezervă dreptul de a se pronunța ulterior asupra acestor tranzacții.

**B.** Referitor la achizițiile efectuate de contestatară de la operatori economici români s-au constatat următoarele :

În ceea ce privește achizițiile de la S.C. .X. S.R.L .X. CUI .X., S.C. .X. S.R.L .X. CUI .X. și S.C. .X. & .X. S.R.L .X. CUI .X., prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011 întocmit de D.G.F.P. -A.I.F. .X. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./12.05.2011, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, după cum urmează :

S.C. .X. S.R.L CUI .X. - .X. lei;

S.C. .X. & .X. S.R.L CUI .X. - .X. lei.

S.C. X S.R.L CUI .X. - .X. lei, iar prin Decizia nr..X./06.01.2012 s-a dispus reverificarea acestei spețe deoarece din Raportul de inspecție fiscală nr..X./09.05.2011 nu reiese ce fel de bunuri și servicii au fost achiziționate și nici care a fost destinația acestora, nefiind făcută analiza documentelor de aprovizionare.

Ca urmare a verificărilor efectuate, suma totală de .X. lei, desființată prin Decizia nr..X./06.01.2012 a fost soluționată de organele de inspecție fiscală astfel :

- suma de **.X. lei** aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. .X. S.A de la S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. .X. S.R.L a fost stabilită de organele de inspecție fiscală **ca fiind cu drept de deducere fiscală** de către S.C. .X. .X. S.A,
- suma de **.X. lei** aferentă achizițiilor efectuate de contestatară de la S.C. .X. S.R.L a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca TVA **fără drept de deducere fiind stabilită ca TVA de plată.**

Din verificarile efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.A a achiziționat următoarele bunuri și/sau servicii:

- de la S.C. .X. S.R.L: X .X. A (factura nr. .X..09.2009), lampi stradale, becuri economice, suporturi lampi stradale (factura nr..X./06.11.2009) țeava și coturi (factura nr..X./13.10.2009),
- de la S.C. .X. .X. S.R.L cantitatea de 220 tone cocs (facturile nr..X./20.08.2009, nr..X./24.08.2009, nr..X./27.08.2009, nr..X./07.09.2009, nr. .X./16.11 și nr. .X./09.11.2009).

În ceea ce privește achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L respectiv S.C. .X. .X. S.R.L și care a fost destinația acestor achiziții, societatea a pus la dispoziția inspecției fiscale: note de recepție a bunurilor precum și bonuri de consum și fișa limită de consum anexate.

Conform notei explicative din data de 25.07.2012 dată de directorul general adjunct .X., rezultă că aceste bunuri au fost utilizate după cum urmează : oromax-reglator curent pentru pompe de captare a apei din Dunăre, lămpile, suporturi și becurile pentru iluminarea aleilor fabricii, iar cocsul achiziționat a fost utilizat în procesul de producție desfășurat efectiv de societate pentru rafinarea zahărului.

Analizând modul de utilizare al bunurilor achiziționate, în baza documentelor puse la dispoziție de contestatară, inspecția fiscală a concluzionat că aceste bunuri au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile realizate de societate.

Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L, s-a constatat că societatea furnizoare a emis factura nr.X/02.10.2009 reprezentând întocmire

carte LDH și PPI respectiv contract nr..X./02.10.09 și respectiv X/12.11.2009 reprezentând întocmire X, iar ca urmare a serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L s-a întocmit cartea locomotivei X pentru siguranța circulației pe calea ferată industrială.

Totodată, trebuie precizat ca în raportul generat de aplicația X, S.C. .X. S.R.L figurează ca și contribuabil declarat inactiv începând cu data de 11.06.2009, data anterioară tranzacțiilor efectuate cu S.C. .X. .X. S.A.

Astfel, având în vedere prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :“...de asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al ANAF”, coroborate cu art.126 alin.(1) lit c), art.127 alin.(1) și art 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu avea drept de deducere a TVA în suma de .X. lei, aferentă tranzacțiilor cu S.C. .X. S.R.L.

În concluzie, pe baza constatărilor mai sus detaliate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. .X. S.A, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru perioada 01.07.2009 - 28.02.2010.

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

### **ASPECTE PROCEDURALE**

Referitor la aprecierea contestatarii potrivit căreia reverificarea dispusă în baza Deciziei nr..X./06.01.2012 nu a respectat dispozițiile respectivei decizii, ducând la concluzii greșite se reține că reverificarea în baza deciziei emise de organul competent de soluționare a contestației a fost efectuată în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

*“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.*

Față de aceste prevederi legale se reține că organele de inspecție fiscală s-au conformat precizărilor de la cap.III punctele 2, 3 și 4 din considerentele Deciziei de soluționare nr..X./06.01.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF, în sensul că au procedat la transmiterea adresei nr..X./30.07.2012 la Direcția generală a finanțelor publice .X. solicitând efectuarea de controale încrucișate la furnizorii propuși a fi declarați inactivi și la clienții aflați în insolvență, în vederea stabilirii realității, legalității operațiunilor și a destinației zahărului livrat.

Urmare acestor investigații, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei și au constatat că societatea nu avea drept de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă tranzacțiilor cu S.C. .X. S.R.L, iar pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de zahăr către societăți aflate în insolvență nu s-a putut stabili starea de fapt fiscală fiind solicitate controale încrucișate care urmează a fi finalizate în perioada următoare.

Având în vedere că suma de .X. lei reprezentând TVA, la care petenta face referire prin adresa nr..X./25.10.2012, nu face obiectul titlului de creanță contestat, respectiv Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, susținerea societății potrivit căreia *“în urma verificării dispuse prin Decizia nr..X./06.01.2012, s-a întocmit un nou Raport de inspecție fiscală pentru aceeași sumă, ceea ce reprezintă o dublă impunere”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**1. Referitor la suma de .X. lei compusă din :**  
.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,  
.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr..X./28.08.2012, identice cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-DJ .X./31.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, fac obiectul sesizării penale nr..X./31.08.2012 înaintate Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism - Serviciul teritorial .X. pentru a**

**stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8, art. 9 alin.(1) lit.a și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, în perioada martie 2010 - septembrie 2011, S.C. .X. .X. S.A a emis facturi (invoice) de vânzare a unei cantități de .X. tone de zahăr în valoare de .X. lei către societăți înregistrate în Bulgaria, Ungaria și Cipru aparținând unor cetățeni români domiciliați în .X., județul .X., simulând împreună cu aceștia operațiuni comerciale de livrări intracomunitare, în scopul creării unei aparențe de legalitate pentru aplicarea regimului de scutire de TVA prevăzută de art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în realitate, cantitatea de .X. tone de zahăr, care conform CMR-urilor întocmite de contestatară ar fi trebuit să fie transportată în Bulgaria, Ungaria și Cipru a fost transportată în diverse locații din România și valorificată prin întocmirea de facturi interne către diferite societăți comerciale din România, aspecte care au fost confirmate prin verificările efectuate la societățile de transport care au efectuat transportul zahărului.

Pentru întărirea aparenței de legalitate a operațiunilor susmenționate, conducerea S.C. .X. .X. S.A a organizat decontarea contravalorii zahărului către societățile înregistrate în Bulgaria, Ungaria și Cipru prin depunerea de sume în numerar în euro, direct în contul contestatarii deschis la .X. Bank Agenția .X. prin foi de vărsământ, simulând astfel încasarea valutară intracomunitară.

Astfel, prin aceste fapte, conducerea S.C. .X. .X. S.A a urmărit sustragerea de la plata TVA care ar fi trebuit colectată, înregistrată și declarată, în condițiile în care zahărul a fost livrat la către firme din România și mai mult a fost solicitată rambursarea de la bugetul statului a TVA în sumă de .X. lei.

Realizarea acestui mecanism a fost posibilă numai cu complicitatea unor persoane fizice, cetățeni români asociați și administratori ai societăților comerciale înregistrate în Bulgaria, Ungaria și Cipru, respectiv .X. și .X..

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. și din Garda Financiară .X. au constatat în urma verificării transportatorilor implicați în grupul de fraudă fiscală, a societăților utilizate pentru simularea livrărilor intracomunitare și a altor societăți înființate pe

teritoriul României prin care a fost vândut zahărul pe piața internă, faptul că s-a încasat contravaloarea acestuia de la consumatorii interni din care o parte reprezintă TVA care nu a mai fost virată la bugetul de stat.

Intenția reprezentanților furnizorilor împreună cu reprezentanții cumpărătorilor de a-și însuși TVA în beneficiul lor și în dauna bugetului de stat, este probată și de faptul că reprezentanții contestatoarei nu au prezentat organelor de inspecție fiscală probe relevante prin care să justifice că au luat măsuri în sarcina furnizorului pentru a se asigura că zahărul a fost transportat în afara României prezentând numai documente de transport întocmite de furnizori într-un mod incomplet și mai mult formal, pentru a simula un transport internațional de mărfuri, participarea furnizorului la realizarea mecanismului de simulare fiind vădită, deoarece toate CMR-urile au fost întocmite numai de împuterniciți ai S.C. .X. .X. S.A.

Potrivit reglementărilor Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele adoptată la Geneva în anul 1956, expeditorul era obligat să justifice că zahărul a ajuns la destinatarul din celălalt stat, cu o copie a exemplarului al treilea din CMR pe care să fie aplicată o ștampilă în original de către destinatar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.A nu a prezentat al treilea exemplar din CMR, remis în copie pe care să fie aplicată ștampila în original, ci a prezentat numai primul exemplar din CMR-ul care a rămas la expeditor, pe care era aplicată ștampila în original a clientului intracomunitar.

Deși, administratorii au explicat că având în vedere clauza de livrare franco-depoziț, clientul a ștampilat CMR-ul la primirea mărfii, respectivele motivații nefiind de natură a justifica faptul că marfa a părăsit România, deoarece ștampilarea CMR-urilor la poarta furnizorului nu demonstrează că zahărul a părăsit teritoriul României, conform prevederilor Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele adoptată la Geneva în anul 1956.

Organele de inspecție fiscală au constatat că formalismul documentar în vederea simulării livrărilor intracomunitare de zahăr este demonstrat și prin modalitățile de încasare a valutei de la clienții intracomunitari care erau reprezentați de persoane fizice române, respectiv .X. și .X. care au negociat cu administratorii S.C. .X..X. S.A condițiile de vânzare, transport și plată.

Totodată din informațiile comunicate de .X. Bank și din extrasele de cont ale societății a reieșit că o parte semnificativă din valuta încasată de la societățile fantomă a fost încasată în realitate în euro în numerar la caseria băncii din .X. sau prin conturi în euro, dar tot ca transferuri de la .X. Bank .X., neîncasând valuta din afara României.

Mai mult, s-a constatat că S.C. .X. .X. S.A nu a întocmit niciodată contracte de livrări de zahăr cu așa zisele societăți comunitare, nefiind prezentat inspecției fiscale niciun contract de vânzare-cumpărare cu clauze specifice și obligatorii unui contract de comerț internațional de mărfuri, sub explicația că dacă s-a încasat marfa la livrare nu au mai avut niciun fel de rezervă asupra realizării creanței externe.

Din verificarea firmelor care au efectuat transporturile s-a constatat că foile de parcurs ale autocamioanelor reflectau că zahărul s-a încărcat din depozitele societății furnizoare, CMR-urile se întocmeau formal de către furnizor, se înmânau șoferului împreună cu factura, iar la ieșirea din curtea fabricii șoferul primea o altă factură de la .X., .X. sau alți împuterniciți delegați în numele societăților clienți fantomă, iar zahărul îl transportau direct la alte societăți din raza municipiului .X., .X., .X., comunele Leu și .X. din județul .X..

Respectivele proceduri de simulare a transportului internațional de zahăr au fost recunoscute și descrise de administratorii și șoferii societăților transportatoare în fața organelor de inspecție fiscală, declarațiile și înscrisurile fiind atașate la actele de control încheiate și înregistrate în condițiile Codului de procedură fiscală la fiecare societate transportatoare în parte.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, livrările de zahăr efectuate de S.C. .X.X. S.A către societăți fantomă din Bulgaria, Ungaria și Cipru, nu se încadrează în condițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.10 din O.M.F. nr.2421/2007, deoarece zahărul nu a părăsit teritoriul României și nu se aplică scutirea de TVA, societatea fiind obligată la colectarea și plata TVA în sumă de .X. lei, precum și la plata majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120, art.120<sup>1</sup> alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P .X. - Activitatea de inspecție fiscală au întocmit și transmis Sesizarea penală nr..X./31.08.2012 adresată Direcției de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată

și Terorism - Serviciul teritorial .X., împreună cu Procesul verbal nr..X./28.08.2012 solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8, art.9 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sesizarea vizând un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă totală de .X. lei, valori care se regăsesc integral în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-DJ .X./31.08.2012, contestată.

Societatea consideră că prin predarea mărfii în condiții de franco depozit furnizor și prezentarea unui minim de formalități privind încasarea în valută a mărfii și întocmirea CNR-urilor împreună cu transportatorii ar asigura condițiile impuse de legea fiscală pentru scutirea de la plata TVA.

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează :

*“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Procesul verbal nr..X./28.08.2012 care se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./31.08.2012 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-DJ .X./31.08.2012, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat TVA datorată bugetului de stat cu suma de .X. lei prin aplicarea nejustificată a



regimului de scutire de TVA pentru operațiuni comerciale de livrări intracomunitare simulate de zahăr, aspect confirmat de :

- lipsa contractelor de livrare intracomunitară,
- lipsa oricarei corespondențe (comenzi, liste de preturi, oferte, acceptare) care se poartă în mod firesc între parteneri economici aflați în țări diferite,

- caracterul formal al completării CMR-urilor la rubrica "*locul de descarcare - destinatia*" din care rezultă lipsa de interes a reprezentantilor contestatarei de a se convinge că o condiție esențială pentru justificarea aplicării regimului de scutire de TVA este îndeplinită respectiv, transportul bunurilor în mod fizic s-a efectuat în celălalt stat membru,

- lipsa unor date certe de confirmare a livrarilor intracomunitare pe CMR -uri (ștampila, semnatura), în condițiile în care justificarea ca marfa a fost achitată anticipat nu poate ține loc de respectarea condiției esențiale necesare pentru aplicarea scutirii de TVA, respectiv părăsirea teritoriului României a bunurilor care fac obiectul scutirii,

- simularea plății externe a bunurilor livrate, în aparenta, intracomunitar prin decontări valutare interne de către reprezentanții operatorilor bulgari, unguri și ciprioti, de către persoane fizice, cetățeni români era foarte ușor de identificat de către reprezentanții contestatarei prin simpla observare a extraselor de cont puse la dispoziție de bancă,

- faptul că deși factura către mai multe firme din țări diferite Bulgaria, Ungaria, reprezentantul acestora era o singură persoană și acela fiind cetățean român,

- în toate cazurile analizate, firmele de transport au fost dintr-o zonă relativ limitată (regiunea .X.enia, în special județul .X.),

- faptul că reprezentanții legali ai contestatarei au avut cunoștință despre adevărata destinație a zahărului facturat firmelor deținute de .X. și .X., rezulta din Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./09.05.2011 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală .X., prin care se precizează fără echivoc, faptul că zahărul facturat societăților înregistrate în Bulgaria, Ungaria, Cipru, reprezentate de .X. și .X., nu a fost transportat în celelalte state membre înscrise în documentele de livrare.

Se reține că documentele de transport CMR întocmite de reprezentanții S.C. .X. S.A. în complicitate cu șoferii au stat la baza aplicării prevederilor art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la scutirea de TVA în cazul livrărilor intracomunitare.

Mai mult, din notele explicative date de .X. administrator al S.C. X S.R.L., .X. .X. administrator al S.C. .X. S.R.L., .X. administrator al S.C. .X. S.R.L., .X. .X. administrator al S.C. .X. S.R.L. și ale șoferilor angajați la respectivele societăți, reiese că nu au fost încheiate contracte de transport, nu au fost primite comenzi de transport zahăr, nu au fost efectuate transporturi către țările comunitare, ci la diferite destinații din România, ceea ce probează că zahărul a fost vândut cu TVA către clienții interni, dar TVA încasată nu a fost virată la bugetul de stat.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile reflectate în contabilitatea contestatarei au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității transporturilor zahărului facturat către firme din trei state membre al Uniunii Europene, a realității încasărilor de valută din afara României, în condițiile în care nu au fost prezentat organelor de inspecție fiscală niciun contract de vânzare-cumpărare cu clauze specifice și obligatorii de comerț internațional de mărfuri, precum și aspectul comercializării cantităților de zahăr către firme cu sediul în România.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că „*pentru indentitate de rațiune, cele statuate în*

*materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ“.*

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au întocmit și transmis Sesizarea penală nr..X./31.08.2012 adresată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism - Serviciul teritorial .X., unde se precizează că S.C. .X. .X. S.R.L. a emis în perioada martie 2010 - septembrie 2011, facturi de vânzare a unei cantități de .X. tone de zahăr către societăți înregistrate în Bulgaria, Ungaria și Cipru care au ca asociați sau administratori, cetățeni români domiciliați în .X., județul .X., simulând împreună cu aceștia operațiuni comerciale de livrări intracomunitare, în scopul creării unei aparențe de legalitate pentru aplicarea scutirii de TVA, fapt care a condus la un prejudiciu adus bugetului de stat reprezentând TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoge sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în

temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de energie electrică, cablu și telefonie

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de energie electrică, cablu și telefonie, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative faptul că serviciile achiziționate au legătură cu obiectul propriu de activitate, că au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile și că acestea au fost taxate cu TVA la cedarea folosinței imobilului.**

**În fapt**, în perioada martie 2010 - septembrie 2011 societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă consumului de energie electrică facturat de .X. S.A. pentru un imobil Bloc nefamiliști P+2 situat în localitatea .X., strada X nr.X, județul .X. cu o suprafață de 533 mp. și Corp 2 Cantina având în vedere și facturile de regularizare pentru perioada verificată (consumuri estimate de X - X kwh/lună).

De asemenea, în perioada verificată, societatea a dedus și TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor facturate de X S.R.L. .X. - punct de lucru .X. pentru furnizare telefonie și cablu pentru imobilul Bloc nefamiliști P+2 situat în .X..

Având în vedere că nu au fost realizate venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile prin utilizarea imobilului Cămin de nefamiliști și nici nu a fost taxată cu TVA cedarea folosinței bunului, dar au fost înregistrate cheltuielile cu energia electrică consumată la acest imobil și servicii de telefonie/cablu, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept la deducerea TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei + X lei) aferentă acestor cheltuieli, deoarece nu a îndeplinit condițiile de deductibilitate impuse de art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că imobilul a fost folosit ca locuință de serviciu pentru personalul societății, fiind în curs de amenajare în proporție de peste 65 % neîndeplinind condițiile pentru exploatare.

Astfel, energia electrică a fost folosită în proporție covârșitoare pentru efectuarea lucrărilor de reparații și amenajări la imobil : betoniere, aparate de sudură, iluminat artificial și nu putea fi facturată către persoanele care au

folosit o parte din imobil ca locuință de serviciu, pe motiv că acestea erau beneficiarele unor contracte de comodat.

**În drept**, art.145 alin.1 și 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modifică și completările ulterioare prevede :

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile ”.*

Față de prevederile legale mai susmenționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate de o altă persoană impozabilă este condiționat de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu documente justificative.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că în perioada martie 2010 - septembrie 2011, S.C. .X..X. S.A. nu a realizat venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile ca urmare a utilizării imobilului Bloc nefamiliști P+2 situat în localitatea .X., strada X nr.X, județul .X. cu o suprafață de X mp. și nici nu a taxat cu TVA cedarea folosinței imobilului.

Din analiza consumurilor de energie electrică la imobilul Bloc nefamiliști P+2 deținut în proprietate de contestatară, explicitate prin facturile aflate în copie la filele 47-48 din dosarul cauzei, reiese că în perioada martie 2010 - septembrie 2011 au fost consumați în medie X - X kwh/lună.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentanților contestatarii cu privire la destinația imobilului Bloc nefamiliști și dacă acesta a fost utilizat de societate pentru realizarea de operațiuni taxabile pe perioada 2010 - 2011, cu specificarea operațiunilor în cauză.

Referitor la aceste aspecte, directorul economic .X. a precizat prin Nota explicativă, aflată în copie la fila 199 din dosarul cauzei :

*“căminul de nefamiliști este locuința de serviciu pentru administrator și nu a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile în perioada 2010 - 2011”.*

Totodată, conform declarației date de directorul general adjunct .X., aflată în copie la fila 190 din dosarul cauzei :

*“...imobilul Bloc nefamiliști situat în localitatea .X., Strada X nr.X, județul .X. nu este folosit în scop comercial și este în curs de amenajare, sunt*

*trei apartamente de protocol care sunt folosite temporar pentru președintele consiliului de administrație, dl. .X. având funcția de membru în Consiliul de Administrație, când vine în România și de dl. .X. având funcția de director general adjunct.*

*Aceste apartamente sunt folosite în scop de serviciu și protocol pentru primirea delegației autohtone și din străinătate”.*

Deoarece societatea contestatară nu a prezentat documente justificative privind lucrările efectuate la imobilul respectiv situații de lucrări, deși contribuabilul are respectiva obligație, conform prevederilor art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, astfel că nu se poate reține argumentul invocat de societate, potrivit căruia energia electrică achitată a fost pentru lucrări de amenajare a imobilului rezultând că energia electrică a fost consumată lunar în cele X apartamente amenajate pentru protocol.

De asemenea, se reține că serviciile de telefonie și cablu achitate de contestatară sunt aferente apartamentelor de protocol care sunt folosite temporar de către președintele consiliului de administrație și directorul general adjunct, astfel încât nici aceste servicii nu sunt aferente operațiunilor taxabile proprii.

În concluzie, din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac, nu reiese cu claritate faptul că respectivele achiziții de servicii au fost efectiv utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, modul concret în care acestea ar fi contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, ori dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică prin dispozițiile legale, maisus citate.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: “*contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de*

*drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de produse agricole pentru plata în natură a arendei

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de produse agricole pentru plata în natură a arendei din perioada 2009-2011, în condițiile în care aceasta nu demonstrează cu documente justificative faptul că prețurile aferente produselor agricole acordate pentru plata arendei s-au stabilit prin înțelegerea părților și totodată respectivele produse au fost livrate unor persoane fizice neînregistrate ca plătitoare de TVA.**

**În fapt,** în perioada verificată, S.C. .X. S.A a avut în exploatare terenuri agricole în suprafață de .X. ha. în anul agricol 2009-2010 și respectiv de .X. ha. în anul agricol 2010-2011, din care o parte semnificativă au fost în arendă, pentru care contestatara s-a obligat să plătească o parte a arendei în bani și o parte în natură prin acordarea către arendatori a unor cantități de produse agricole sau echivalent în zahăr.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie - septembrie 2010, societatea a înregistrat în contabilitate diverse livrări de porumb, zahăr și grâu către arendatori, fără să emită facturi de vânzare, ci doar pe baza unor borderouri - tabele nominale în care au fost înscrise persoanele fizice proprietari de terenuri care au primit produsele agricole.

Pentru a calcula veniturile aferente produselor agricole livrate ca plată a arendei în valoare de totală de .X. lei (la care corespunde TVA în sumă de .X. lei) S.C. .X. S.A. a procedat la evaluarea fiecărui tip de produs agricol cu prețuri diferite.

Valoarea veniturilor din vânzarea produselor agricole către arendatori nu a fost încasată de la aceștia, deoarece a fost compensată cu obligația societății privind contravaloarea arendei de aceeași valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au analizat prețurile de piață practicate de societate pe piața locală, luând în calcul prețurile de piață facturate de societate către clientul S.C. .X. S.R.L pentru grâu și porumb și S.C. .X. .X. pentru zahăr, precum și vânzările de zahăr către proprii salariați ai societății, constatând că societatea a stabilit prețurile de vânzare pentru arenda în



natură (grâu, zahăr și porumb) sub prețul de piață practicat pe piața locală, încălcând astfel prevederile art.137 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada martie 2010 - septembrie 2011, prin subevaluarea bazei impozabile la livrările de produse către arendatori în anul 2010 și prin nedeclararea bazei impozabile a livrărilor de produse agricole către arendatori persoane fizice în anul 2011, contestatara s-a sustras de la plata TVA în sumă de .X. lei (.X. lei cu scadența la data de 25.10.2010 + .X. lei).

Referitor la plata arendeii în natură, societatea consideră că în speță sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, anexând în susținere Sentința civilă nr..X./20.10.2006 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./104/2006, rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X./18.03.2007 pronunțată de Curtea de Apel .X., potrivit căreia prețul arendeii este stabilit de comun acord cu arendatorii, astfel că nu este legal să se aplice prețul de piață.

De asemenea, societatea menționează faptul că grâul valorificat către S.C. .X. .X. S.R.L a fost grâu selecționat, tocmai pentru a se obține un preț mai mare, considerând că organele de inspecție fiscală au luat ca etalon acest preț cu rea intenție.

**În drept,** art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada 2009 -2010 :

*“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”,*

coroborate cu prevederile pct.8 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“ 8 (1) Operațiunile prevăzute la art.130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum :*

*a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole;*

*b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, care constituie o prestare de servicii.*

*(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea*

**persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte”.**

Totodată, la art.137 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede că :

*“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: (...)*

*e) în cazul schimbului prevăzut la art.130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.*

*Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă :*

*1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;*

*2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului”.*

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul schimbului de bunuri sau servicii atunci când plata se face parțial sau integral în natură, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare.

Valoarea de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

**A.** Referitor la plata în natură a arendei, în perioada martie - septembrie 2010, societatea a înregistrat în contabilitate diverse livrări de porumb, zahăr și grâu către arendatori, fără să emită facturi de vânzare, ci doar pe baza unor borderouri - tabele nominale în care au fost înscrise persoanele fizice proprietari de terenuri care au primit produsele agricole în următoarele cantități : .X. kg. de grâu, .X. kg. porumb și .X. kg. zahăr.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta justificarea prețului folosit la evaluarea produselor agricole acordate arendatorilor, reprezentanții S.C. .X. S.A. nu au prezentat nici un fel de analiză documentară de piață sau înscrisuri din care să rezulte fundamentarea prețului practicat.

Se reține că pentru stabilirea prețului de piață al grâului, zahărului și porumbului acordate arendatorilor ca arendă în natură, organele de inspecție fiscală a analizat prețurile de piață practicate de societate pe piața locală, luând în calcul prețurile de piață facturate de societate către clientul S.C. .X. S.R.L pentru grâu și porumb și S.C. .X. .X. pentru zahăr, pe baza copiilor facturilor emise pentru acești clienți interni, precum și vânzările de zahăr către proprii salariați ai societății.

Din analiza comparativă între prețul folosit de societate la evaluarea arendei cu prețul de piață practicat de societate în aceeași perioadă, prezentată prin "*Situația TVA atrasă suplimentar aferentă arendei acordate în natură de societate pe perioada martie 2010 - septembrie 2011*", existentă în copie la fila 38 din dosarul cauzei, reiese că în perioada martie-septembrie 2010, contestatara a stabilit prețurile de vânzare pentru arenda acordată în natură (grâu, zahăr și porumb) sub prețul de piață practicat pe piața locală.

Astfel, prețul mediu al grâului aferent lunii septembrie 2010 la nivelul de .X.8 lei/kg. față de prețul mediu stabilit de societate respectiv de .X. lei/kg., preț care nu este justificat de contestatară cu documente legale, pe elementele de preț luate în calcul la stabilirea acestuia, deoarece din situația producției realizate în perioada verificată, costul de producție a fost de X lei/kg.

Referitor la acest aspect, directorul economic .X. a precizat prin Nota explicativă, aflată în copie la fila 199 din dosarul cauzei :

*"Prețurile aferente plății în natură a arendei pentru anii 2010 - 2011 s-au stabilit prin înțelegerea părților, așa cum este prevăzut în contractul de arendă conform art.6 alin.3 și art.137 alin.1 lit.e) din Codul fiscal".*

Față de acest argument, se reține că nici la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta justificarea prețului folosit la evaluarea

produselor agricole acordate arendatorilor în compensația contravalorii arendei, nici pe parcursul căii administrative de atac, reprezentanții contestatarii nu au prezentat contractele de arendă și niciun fel de analiză documentară de piață sau înscrisuri din care să rezulte fundamentarea prețului practicat.

Având în vedere că în anul 2010, societatea a înregistrat și declarat TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă arendei în natură acordată arendatorilor, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit o diferență de valoare luată ca baza de calcul a TVA colectată ca urmare a prețurilor practicate pe piața locală suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că prin subevaluarea bazei impozabile la livrările de produse agricole către arendatori contestatara s-a sustras de la plata TVA în sumă de .X. lei.

**B.**Referitor la perioada august-septembrie 2011 contestatara nu a calculat, nu a înregistrat și nici nu a declarat TVA de plată aferentă veniturilor din livrările de produse agricole către arendatori în compensarea obligației de plată a arendei, deși avea cunoștință și în anul agricol anterior a calculat, înregistrat TVA de plată pentru livrările de produse agricole către arendatori, conform prevederilor art.137 alin.1 lit.e) și art.130 și art.134<sup>1</sup> alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prețurile de piață au fost determinate de organele de inspecție fiscală pe baza prețurilor de piață practicate de societate în aceeași perioadă către S.C. .X. S.R.L. .X. a livrat o cantitate de .X. kg. cu un preț fără TVA de .X. lei/kg. și către S.C. .X. S.R.L. .X. a livrat porumb în cantitate de .X. tone la un preț fără TVA de .X. lei/tonă.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./31.08.2012, valoarea de piață a produselor agricole livrate către arendatori este în sumă totală de .X. lei care reprezintă baza de impozitare a TVA.

Argumentul contestatarii potrivit căruia *“grâul valorificat către S.C. .X. S.R.L. .X. a fost selecționat pentru a obține un preț mai mare”* nu poate fi reținut în favoarea sa, deoarece contestatara nu a prezentat la inspecția fiscală și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să ateste calitatea grâului livrat către respectivul client și nici nu a prezentat comparativ documente din care să rezulte calitatea grâului acordat în arendă persoanelor fizice.

La art.160 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, se prevede că:

*“(1) Prin excepție de la prevederile art.150 alin.(1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin.(2). **Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153.***

*(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt : (...)*

*c) livrarea de bunuri din următoarele categorii: cereale, plante tehnice, legume, fructe, carne, zahăr, făină, pâine și produse de panificație, astfel cum sunt stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.*

Potrivit acestor prevederi legale, condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform prevederilor art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, condiție care nu este îndeplinită în speța de față, deoarece arenda a fost acordată în natură arendatorilor care sunt persoane fizice neînregistrate ca plătitoare de TVA și mai mult nu au fost emise facturi de vânzare, ci livrările de produse agricole s-au făcut pe baza unor borderouri-tabele nominale în care au fost înscrise persoanele fizice proprietari de terenuri.

Față de aceste constatări, susținerea directorului economic .X. din Nota explicativă din 25.07.2012, aflată în copie la fila 202 din dosarul cauzei, potrivit căreia :*“pentru anul 2011 nu am colectat TVA la arendă, întrucât începând cu anul 2011 livrarea produselor agricole este scutită de TVA, iar arenda este asimilată livrărilor”*, nu poate fi reținută în favoarea societății deoarece societatea avea obligația de a colecta TVA pentru arenda acordată în natură arendatorilor care sunt persoane fizice neînregistrate ca plătitoare de TVA, fiind în fapt consumatori finali și ca atare aceste operațiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./31.08.2012 valoarea de piață a produselor agricole livrate către arendatori este în sumă totală de .X. lei care reprezintă baza de impozitare pentru TVA, la care corespunde TVA în sumă de .X. lei.

Deoarece pentru arenda acordată în natură în anul agricol 2010-2011, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat ca societatea nu a colectat TVA aferentă acestui schimb și au aplicat același preț de piață la

grâu și porumb în lunile august și septembrie 2011, ca și prețul aplicat de societate la livrarea grâului către alți clienți.

Având în vedere cele constatate, rezultă că pe perioada martie 2010 - septembrie 2011, prin subevaluarea bazei impozabile la livrările de produse către arendatori în anul 2010 și prin nedeclararea bazei impozabile a livrărilor de produse agricole către arendatori persoane fizice în anul 2011, contestatara s-a sustras de la plata TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca : a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**4.** Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă minusurilor de zahăr constatate la inventar

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.A. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care societatea a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu această sumă în urma stornării producției finite, fără să diminueze TVA dedusă sau să colecteze TVA în același cuantum.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că la sfârșitul lunii septembrie 2011, deși stocul de zahăr a fost lichidat, societatea a înregistrat în evidența contabilă o pierdere de .X. tone zahăr rafinat, stabilită ca diferență între totalul de zahăr fabricat, livrările efectuate și stocul rămas la 30.09.2011.

Prin Nota contabilă nr.X/31.10.2011 societatea a înregistrat în categoria de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, suma de .X. lei în contul 658.1 *“Cheltuieli cu lipsa în gestiunea de produse finite”* reprezentând

stornarea descărcării de gestiune a zahărului rafinat constatat lipsă în gestiunea de produse finite de comisia de inventariere în care este inclusă și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă acestor pierderi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, deși a calculat și înscris în Registrul fiscal al profitului impozabil cheltuielile nedeductibile fiscal și TVA colectată aferentă pierderilor de .X. tone din gestiunea de produse finite de zahăr rafinat, a omis să înregistreze în evidența contabilă TVA în sumă de .X. lei și să înscrie în Decontul de TVA pe luna septembrie 2011 cu consecința fiscală a nediminuării TVA de rambursat aferentă perioadei, prin nerespectarea prevederilor art.128 alin.4, lit.d), art.145 alin.2 și art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la pierderea în sumă de .X. tone de zahăr rafinat, societatea precizează că pierderile provin din manipularea și depozitarea zahărului în urma procesului de producție, în fluxul de producție existând două transportări și două depozitari ale zahărului, iar conform H.G. nr.831/2004 normele de perisabilități admise sunt de X% pentru transport și de X% pentru depozitarea acestuia.

Societatea propune aplicarea procentului X% ( $X\% \times X$ ) la cantitatea de .X. tone de zahăr alb obținută în perioada 2007-2009, rezultând o cantitate de X tone zahăr care este deductibilă la calculul profitului impozabil precum și TVA aferentă.

**În drept**, art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“ art.128 Livrarea de bunuri [...]*

**(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni : [...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c).”**

iar potrivit alin.(8) lit.a) – c) al aceluiași articol de lege :

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege”.*

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate, precum și perisabilitățile, în limitele stipulate prin lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile art.134<sup>1</sup> și 134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„Art. 134<sup>1</sup> *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.134<sup>2</sup> *Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*  
(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*”

Față de cele de mai sus, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Prin urmare, persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă la data inventarierii patrimoniului.

Din analiza Notei contabile nr.X/31.10.2011, aflată în copie la fila 18 din dosarul cauzei reiese că a fost stornată parțial Nota contabilă nr.X/30.0.2011 (prin care a fost înregistrată Decontarea producției finite la luna septembrie cu suma de X lei)

X	X	.X. lei	în rosu
X	X	.X. lei	în negru

Prin această înregistrare, societatea a stornat prin debitul contului 711 *”Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”*, produse finite în valoare de .X. lei, concomitent cu înregistrarea în negru în contul 658 *”Cheltuieli cu lipsa în gestiunea de produse finite”* a aceleiași sume.

Ca urmare, contestatara a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea producției finite stornate în care este cuprinsă și TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, se rețin ca legale constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea a omis să diminueze TV dedusă sau să colecteze TVA în sumă de .X. lei în vederea anulării TVA dedusă aferentă producției finite stornate și să înscrie în Decontul de TVA pe luna septembrie 2011 respectiva sumă, cu consecința fiscală a nediminuării TVA de rambursat aferentă perioadei.



Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia i se aplică prevederile art.1 și art.2 din H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, unde se precizează :

*“Art.1 Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).*

**Art. 2 Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră”**

se reține că în cazul în speță nu se poate vorbi despre aplicarea acestui act normativ, având în vedere că de fapt, societatea a efectuat la luna octombrie 2011 stornarea producției finite și concomitent a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal contravaloarea stornării ce include și TVA dedusă, fără să procedeze la diminuarea TVA dedusă cu suma de .X. lei, sau să colecteze TVA în același cuantum, în vederea anulării TVA aferentă operațiunii de stornare.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a), art.216 alin.(1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1.** Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.C. .X. S.A. pentru suma totală de **.X. lei** stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,  
procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

**2.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-DJ .X./31.08.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**