



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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 128 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X.S.R.L.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908103/14.12.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./09.12.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul social în localitatea X, strada X nr.X, județul X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 întocmit de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

S.C. .X.S.R.L. este persoană juridică română înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului .X. sub nr.J 35/.X./10.12.1996 are codul unic de înregistrare .X., la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X.S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 respectiv suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
.X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
.X. lei - penalități aferente.

Având în vedere că S.C. .X.S.R.L. contestă TVA în sumă de .X. lei, mai mult cu **X lei** față de TVA în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, contrar prevederilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : “(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal**”, Direcția generală de soluționare a contestațiilor se investește cu soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
.X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
.X. lei - penalități aferente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, respectiv **23.09.2011**, potrivit adresei DGAMC nr..X./22.09.2011 și procesului verbal de predare-primire nr. .X./23.09.2011, 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 Serviciul Registratură al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **21.10.2011** sub nr..X., conform ștampilei aplicate pe contestația aflată în original 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.R.L.

I.1 Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, cu privire la motivele de formă, S.C. .X.S.R.L. arată că nu

a fost descrisă detaliat situația de fapt, urmată de consecințele pe care aceasta le-a generat, cu încălcarea prevederilor art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care derivă din dispozițiile art.43 alin.2 din același act normativ, care reglementează conținutul actului administrativ fiscal.

Obligației de la art.65 din Codul de procedură fiscală îi corespunde dreptul de apreciere, instituit prin art.6 și art.7 din același act normativ.

Societatea pretinde că i-a fost încălcat dreptul la apărare, deoarece nu s-au precizat motivele clare care au condus la constatarea nedeductibilității TVA, fiind încălcate astfel prevederile pct.2.2.2 și 2.2.3 din OMFP nr.972/2006 cu privire la aprobarea formularului "Decizia de impunere".

Contestatoarea consideră că i-a fost încălcat dreptul la apărare statuat de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și exemplifică cu două cazuri din domeniul dreptului muncii, în care instanțele de judecată naționale au statuat că sarcina probei revine reclamantului, conform art.1169 din Codul civil.

Contestatoarea mai susține că la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011, organele de inspecție fiscală nu dețineau situațiile .X. și X pe perioada noiembrie 2008 - decembrie 2009, predată cu proces verbal de predare-primire din data de 07.10.2011 de reprezentantul societății .X. și nici situația Import-export pe perioada noiembrie 2008-decembrie 2009, iar la data de 11.10.2011 a fost prezentată societății, completarea la opisul Raportului de inspecție fiscală.

Având în vedere că, la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 și a Deciziei de impunere nr..X./19.09.2011, organele de inspecție fiscală nu dețineau situații cu privire la livrările/achizițiile intracomunitare, societatea susține că actele administrative contestate cuprind date inexacte, care nu au în vedere situația reală a societății.

Societatea mai susține că au fost încălcate prevederile art.107 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora la încheierea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

2. În ceea ce privește motivele de fond, contestatoarea prezintă aspecte generale privind jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie

de TVA, invocând cerințe generale în materia probelor din cauze internaționale, cerința originalului (admisibilitatea altui mijloc de probă decât factura) și principiile aplicabile dreptului european.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente achizițiilor, despre care s-a constatat că nu s-au prezentat facturi în original, contestatoarea susține că deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală, documente pentru TVA în sumă de X lei, făcând mențiunea că o parte din facturi sunt originale, iar altele sunt copii confirmate, semnate și ștampilate, ca fiind conforme cu originalul.

Societatea prezintă în susținere un număr de X documente care au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale constând fie în facturi originale, duplicate emise de furnizor, sau o fotocopie a facturii inițiale pe care este aplicată ștampila furnizorului, așa cum a precizat și prin nota explicativă din 15.09.2011. Societatea recunoaște că nu prezintă facturile de la pozițiile 2, 7, 8 (p1) și poz.18 (p2) din anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală și solicită reconsiderarea operațiunilor pentru un număr de 12 facturi emise de biroul vamal în perioada 2008 - 2009.

De asemenea, contestatoarea susține că pentru TVA în sumă de .X. lei deține facturi care nu sunt în original, respectiv copii a căror veridicitate nu poate fi contestată atât timp cât acestea au fost înscrise în evidența contabilă, iar bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. Totodată, factura nr. X./27.09.2009 deși a fost tratată ca achiziție internă, reprezintă de fapt o achiziție intracomunitară.

Contestatoarea invocă în susținere jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv cauza C-85/95 Reisdorf și cauza C-90/02 Gerhard Bockemuhl portivit cărora nu este necesar originalul facturii, fiind suficientă și copia acesteia, art.18 alin.1 lit.a) și art.22 alin.3 din Directiva a-IV-a permit statelor membre să considere documente justificative nu numai factura în original, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește condițiile în cauză, concluzionând că dacă se acceptă ca document justificativ un alt mijloc de probă decât factura, cu atât mai mult poate fi acceptată o copie a facturii (care poate fi verificată pentru conformitate, prin eforturi rezonabile, de către fisc).

3. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de **.X. lei** și accesoriilor în sumă de **.X. lei** aferente achizițiilor despre care s-a constatat că sunt justificate cu documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit.e) din Codul Fiscal, contestatoarea susține că decizia

organelor de inspecție fiscală este abuzivă, deoarece documentele au codul de TVA menționat, dar acesta este înscris eronat, considerând că astfel nu au fost încălcate prevederile legale menționate.

Contestatoarea arată că respectivele documente au fost corectate conform procedurii de corecție prevăzută la art.159 alin.1 lit.b) din Codul Fiscal, însă organele de inspecție fiscală nu a acceptat aceste corecții, încălcând deliberat dispozițiile art.6 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce-i revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, societatea invocă în susținere prevederile art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală, conform cărora organele de inspecție fiscală au obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

În susținere, contestatoarea invocă practica judecătorească și jurisprudența Curții Europene de Justiție.

4. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de .X. lei și accesoriilor în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de consultanță și servicii avocațiale, despre care s-a constatat că nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și pentru care nu se poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate, contestatoarea consideră netemeinică și nelegală neacordarea dreptului de deducere a respectivei sume.

Contestatoarea susține că la nivel de principiu, orice cheltuială în scopul obținerii de venituri va fi tratată ca o cheltuială deductibilă și invocă în susținere prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționând că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, facturi care conțin toate elementele formale impuse de art.155 alin. 5 din Codul Fiscal, contracte încheiate, cu acte adiționale acolo unde este cazul, iar pentru fiecare lucrare există situații de lucrări, anexate la fiecare factură, emise conform clauzelor contractuale privind plata prețului, motiv pentru care consideră că au fost respectate prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Codul Fiscal.

Astfel, facturile sunt semnate și ștampilate, chiar dacă Codul fiscal la art.155 alin.(6) prevede expres că semnarea și ștampilarea facturilor nu este obligatorie, contractele sunt de asemenea semnate și ștampilate de către părți, deși conform Codului civil, pentru astfel de contracte, forma scrisă este necesară doar *ad probationem nu și ad validitatem*.

Contestatoarea arată că situațiile de lucrări transmise de către S.C. .X. .X. .X. S.R.L. nu sunt semnate, dar nu are nicio relevanță cu privire la realitatea lucrărilor prestate sau a necesității lor, legislația fiscală neindicând o dispoziție care să impună semnarea acestora, plata facturilor constituind cea mai bună probă a acceptării situațiilor de lucrări.

Referitor la condițiile de formă, pentru serviciile prestate de S.C.P.A. X, pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează expres că nu *“intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii, prevăzută la art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice”* din anexa nr.8, deci serviciile achiziționate sunt ocazionale, în sensul în care sunt angajate lucrări punctuale, îndeplinirea lor constituind și momentul în care durata contractului expiră.

Totodată, au fost încălcate flagrant dispozițiile Codului fiscal, în sensul în care extind nepermis probatoriul din materia impozitului pe profit asupra probatoriului din materia TVA. Concret, în materia de TVA, art.146 alin.(1) lit.a) Cod fiscal prevede imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deucere a TVA, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din același act normativ.

Această extindere a regimului probatoriu între cele două tipuri distincte de impozitare a fost sancționată de instanțele judecătorești în mod constant, astfel :

- prin Decizia nr.814/2006 emisă de Curtea de Apel Bacău s-a specificat că : *“sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere stabilite de art.145 Cod fiscal dacă : serviciile au fost folosite pentru operațiuni care dau drept de deducere, sub aspect formal, pentru serviciile prestate au fost emise facturi fiscale care au fost înregistrate în conatbiitatea ambilor parteneri comerciali. Dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) și pct.48 din HG nr.44/2004 nu sunt incidente în ceea ce privește TVA, textele invocate reglementând cheltuielile deductibile pentru determinarea profitului impozabil, alin.4 reglementând cheltuielile ce nu sunt deductibile. Interpretarea dată de instanța de fond, în sensul că dispozițiile referitoare la cheltuielile nedeductibile din capitolul ce reglementează calculul profitului*

impozabil, ar fi aplicabile pentru deducerea TVA este contrară dispozițiilor legale”.

- prin Decizia nr.707/R-C/2008 emisă de Curtea de Apel Pitești s-au specificat următoarele : *“Curtea constată că, textul art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, nu este aplicabil în cauză,(...) În consecință, Curtea consideră că pentru deducerea TVA, în afară de condițiile prevăzute de art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, autoritatea fiscală este îndreptățită să verifice realitatea prestării serviciului pentru care se pretinde această deducere, această din urmă condiție fiind o aplicare a regulii generale prevăzute de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative”.*

Conform doctrinei de autoritate, principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune, contestatoarea consideră că autoritatea fiscală nu poate cenzura dreptul societății în alegerea făcută cu privire la achiziționarea de servicii de consultanță, în detrimentul unui profit impozabil mai mare și servicii de avocatură utilizate chiar în acțiuni de apărare împotriva unor decizii fiscale dovedite ca nefondate.

5. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de **.X. lei** și a accesoriilor în sumă de **.X. lei** aferente importurilor de bunuri despre care s-a constatat că nu au fost prezentate documente justificative în original, contestatoarea invocă prevederile OMFP nr.2230/2011 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin OMF nr.2222/2006, precum și faptul că a dovedit realitatea operațiunilor de import prin punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a copiilor de pe declarațiile vamale certificate de autoritatea vamală.

Contestatoarea consideră că a respectat prevederile art.146 alin.1 lit. c) din Codul Fiscal privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată pentru importuri de bunuri și solicită reconsiderarea operațiunilor pentru un număr de 12 facturi emise de Biroul vamal în perioada 2008 - 2009, care au fost puse la dispoziție și organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că operațiunile din perioada noiembrie 2008 – decembrie 2009 sunt confirmate inclusiv prin listele primite de la Autoritatea Națională a Vămilelor, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, aceste declarații vamale prezentate în copie făcând dovada deplină a plății TVA în vamă.

Față de forma în copie a declarației vamale, contestatoarea consideră că pentru identitate de rațiune, aceleași argumente prezentate la lipsa facturilor în original, devin aplicabile și în acest caz.

6. Referitor la neacordarea scutirii de TVA în sumă de **.X. lei** și accesoriile în suma de **.X. lei** pentru livrările intracomunitare de bunuri și prestări de servicii intracomunitare, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative sau nu există corelație între documente care să justifice astfel de operațiuni, concluzionând că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate, contestatoarea susține că regimul fiscal aferent operațiunilor intracomunitare este reglementat de art.128 alin.9 și art.143 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal.

Totodată, potrivit dispozițiilor din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (convenția CMR) adoptată la Geneva în anul 1956 și ratificată în România prin Decretul nr.451/1972, precum și normelor legale de drept civil, documentul CMR nu este unul obligatoriu, existența sa în formă prescrisă fiind necesară părților doar *ad probationem* (pentru probarea condițiilor concrete în care transportul a avut loc) și nu *ad validitatem* (pentru validitatea însăși a contractului).

Societatea susține că deține informații oficiale de la beneficiari, cum că mărfurile au fost recepționate, pe care le anexează contestației.

Față de forma în copie a documentului CMR, contestatoarea consideră că pentru identitate de rațiune, aceleași argumente prezentate la lipsa facturii în original, devin aplicabile și în acest caz.

Având în vedere că sunt îndeplinite cele două condiții prevăzute de Codul fiscal pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere pentru livrările intracomunitare, respectiv dovada transportului și condiția existenței codului de TVA al beneficiarului, contestatoarea solicită reanalizarea acestor dovezi.

7. Referitor la neacordarea scutirii de TVA în sumă de **.X. lei** și a accesoriilor în sumă de **.X. lei** aferentă exporturilor de bunuri și prestărilor de servicii, contestatoarea susține că deși art.155 alin. 5 din Codul Fiscal indică la litera f) ca date de identificare și codul de înregistrare, un astfel de sistem de evidență a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA prin codul de TVA se utilizează doar de către statele membre ale Uniunii Europene.

Contestatoarea arată că beneficiarii sunt din Botswana, Turcia, Maroc, Egipt, țări care nu utilizează un astfel de sistem și care nici nu ar fi util, deoarece astfel de coduri (dacă ar exista) nu ar putea fi verificate nici de societate și nici de către autoritatea fiscală în aplicația VIES și exemplifică cu un număr de 15 facturi.

Contestatoarea prezintă o serie de documente aferente unor operațiuni care au fost încadrate ca și export de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat, sub aspect probator, necesitatea prezentării aceluiași documente, în fapt ele reprezentând servicii de transport aferente livrărilor de bunuri sau alte prestări de servicii.

Contestatoarea mai susține că :

- justificarea regimului de neimpozitare în România se face prin factura de prestare care trebuie să conțină elementele de la art.155 alin.5 din Codul fiscal, fără a fi nevoie de un cod de TVA, așa cum prevede pct.3 alin.11 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, condițiile de aplicare a regimului fiscal fiind îndeplinite atunci când clientul comunică prestatorului adresa sediului activității economice a sediului fix, ori a domiciliului stabil sau reședinței obișnuite, din afara Comunității,
- o serie de operațiuni indicate în tabelul nr.3 din contestație au fost încadrate ca și export de bunuri pentru care s-a apreciat, sub aspect probator, necesitatea prezentării aceluiași documente, în fapt ele reprezentând servicii de transport aferente livrărilor de bunuri sau alte prestări de servicii (reprelucrări de bunuri),
- regimul probator pentru serviciile de refacturări de costuri de transport este cu totul diferit față de cel al unei operațiuni de export de bunuri, motiv pentru care societatea consideră că facturile care au fost prezentate în timpul inspecției sunt suficiente pentru susținerea regimului fiscal de scutire TVA,
- în lista oficială primită de la Autoritatea Națională a Vamilor nu exista nici o declarație vamală de export anulată sau în procedura de cercetare,
- pentru exportul temporar realizat cu declarația vamală nr. .X., pentru care s-a emis factura proformă nr. .X./2007, pe măsura prelucrărilor efectuate în afara comunității, bunurile nu s-au mai întors în România, motiv pentru care acestea au fost facturate definitiv cu un număr de 6 facturi indicate în tabelul nr.4 din contestație, iar ieșirea temporară a materiilor prime s-a transformat în export definitiv, motiv pentru care nu exista o declarație vamală de export în perioada 2008-2009 pentru fiecare din aceste facturi,

- pentru factura nr..X. cumpărător .X. Renault a fost depusă declarația vamală nr..X.3 care apare confirmată în lista transmisă de Autoritatea Națională Vamală, susținând că operațiunea este justificată,
- pentru declarația vamală de export nr..X., societatea prezintă adresa nr..X./05.10.2011 pe care a înregistrat-o la Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X.,
- facturile nr..X. și nr..X. către .X. reprezintă livrări intracomunitare pentru care nu este nevoie de declarație vamală de export, anexând aceste facturi pentru a fi reanalizate,
- factura nr..X. a fost anulată și înlocuită cu factura nr. .X., iar factura nr..X. a fost stornată cu factura nr..X., anexând aceste facturi pentru a fi reanalizate,
- factura nr..X. are valoarea sub 10 euro și societatea consideră că pentru operațiunile care se situează sub acest plafon nu este necesară depunerea unei declarații vamale, procedura de vamuire fiind una simplificată, conform prevederilor Regulamentului CE nr.1186/2009.

8. Referitor la neacceptarea deducerii TVA pentru cheltuielile de protocol în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei**, contestatoarea arată, referitor la anul 2008, că a înregistrat pierderi astfel încât nu poate deduce cheltuieli de protocol și TVA aferentă.

Cu toate acestea, în urma analizei fișei de cont și din verificarea documentelor justificative se observă că nu toate cheltuielile din rulajul contului 623 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*" analitic protocol, sunt de fapt cheltuieli de protocol, fiind înregistrate în acest cont și alte cheltuieli cu materialele și promoțiile publicitare, cu festivitățile organizate cu ocazia aniversărilor X.

Contestatoarea prezintă suplimentar documente reprezentând facturi achiziții pentru tricouri .X., șepci, cămăși .X., cupe .X., drapele .X., pixuri, mape, gecă .X. de la furnizori X, K X, .X. și susține că nu pentru tot rulajul contului 623 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*" s-a dedus protocol.

9. Referitor la achiziția internă despre care s-a constatat că s-a dedus TVA mai mult decât cea înscrisă în factură, TVA în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei**, contestatoarea susține că a dedus TVA mai mult decât suma înscrisă în factura nr..X./13.01.2009, dintr-o eroare, respectiv la înregistrarea operațiunii în evidențele contabile, în loc de TVA deductibilă a fost înscrisă valoarea în euro a facturii, astfel s-a înregistrat ca

TVA deductibilă suma de .X. lei, față de valoarea reală a TVA care era de .X. lei.

Contestatoarea recunoaște că suma de TVA dedusă nu corespunde celei înscrise în factură, însă consideră că autoritatea fiscală nu a respectat prevederile art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală, respectiv nu a atenționat societatea în timpul verificării despre situația constatată pentru a face corecțiile necesare.

10. Referitor la nerecunoșterea deductibilității TVA în sumă de **.X. lei** aferentă operațiunilor neînregistrate în evidențele societății și accesorii în sumă de **.X. lei**, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele operative, jurnalele de TVA, evidența contabilă și cea declarativă, TVA colectată aferentă facturilor nr..X. și .X. din data de 26.06.2009.

Astfel, contestatoarea consideră că pentru identitate de rațiune cu punctul anterior din contestație, această decizie este netemeinică.

11. Referitor la obligația colectării de TVA suplimentară pentru minusuri de gestiune în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei**, contestatoarea consideră că diferențele pe care organele de inspecție fiscală le-au clasificat ca fiind “minusuri de gestiune” la gestiunile Sânnicolau Mare și Ineu pe perioada 2008-2009, neînregistrate în contabilitatea societății, reprezintă de fapt “*pierderi tehnologice*” care provin din modul de gestionare a consumurilor tehnologice și sunt justificate de activitatea desfășurată de societate.

Contestatoarea prezintă un extras din “*Raportul de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul faptic și stocul scriptic la inventarul pe anul 2007 la S.C. .X.S.R.L.*” și arată că încărcările în gestiune se fac prin scanarea unor etichete cu cod de bară obținute la recepția materiei prime, iar descărcările de gestiune se fac tot prin scanare și că rețeta unui produs este fixă și nu cunoaște nicio toleranță sau discrepanță fizică, apreciind că au fost cauzate minusuri de gestiune care se pot descoperi doar în momentul efectuării unui inventar.

Totodată, mașinile de tăiere sunt setate pentru fiecare tip de produs finit, setări care conțin un consum suplimentar de material care nu este cuprins în rețetare, astfel se explică de ce acest consum suplimentar nu este normat.

Societatea susține că în cursul procesului de producție există și posibilitatea să se facă confuzii între diferite tipuri de materiale, sau dacă lipsește din stoc materialul prevăzut în rețetar, acesta se poate înlocui cu un alt material de calitate superioară, fără a se ține cont de prețul materialului cu care s-a făcut înlocuirea.

În concluzie, S.C. .X.S.R.L. solicită admiterea contestației pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
.X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
.X. lei - penalități aferente.

II. Obiectul Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 a constatat în verificarea prin sondaj a modului de determinare, înregistrare, declarare și plată la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată din perioada **01.11.2008 - 31.12.2009**.

Obiectul principal de activitate al societății contestatoare constă în fabricarea de echipamente electrice și electronice pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule, cod CAEN 2931.

Structura asociațiilor la 31.12.2010 era următoarea :

- S.C. .X.SARL - 99,9978 %
- S.C. .X. - 0,0022 %.

S-a constatat că în perioada verificată, societatea a înregistrat pierdere pe anul 2008 de .X. lei, iar pe anul 2009 a realizat profit de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși contestatoarea a înregistrat TVA de plată în perioada 01.11.2008-31.10.2009, iar în perioada 01.11.2009-31.12.2009 a înregistrat TVA de rambursat, nu a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA prin bifarea căsuței corespunzătoare din deconturile de TVA. Totodată, prin Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2009 s-a constatat că societatea nu a preluat soldul sumei negative a TVA reportată din perioada fiscală precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare.

1. Cu privire la operațiunile din luna noiembrie 2008 s-au constatat următoarele :

În vederea stabilirii realității și legalității TVA deductibilă înscrisă în deconturile de TVA, documentele de achiziție au fost verificate prin sondaj, luându-se ca prag de semnificație documentele cu TVA în sumă mai mare de X lei pe baza contractelor, comenzilor și documentelor, în original, aflate la sediul societății verificate.

S-a constatat că TVA dedusă provine din achizițiile realizate de societate de la furnizori interni, din import și din Comunitatea Europeană și privesc materii prime, materiale necesare desfășurării producției, prestări de servicii efectuate de colaboratori pentru realizarea producției, servicii de transport, energie electrică și gaze.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în luna noiembrie 2008, după cum urmează :

- suma de .X. lei, fără a prezenta originalul facturii, contrar prevederilor art.146, alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 46.(1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, fiind calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, conform prevederilor art.119 alin.1, art.120, alin.1 și alin.7 art.120¹, alin.1 și 2 lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 22.08.2011.

- suma de X lei de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155, alin.5 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modifică și completările ulterioare, fiind calculate majorări/dobânzi de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

- suma de X lei aferentă prestarilor de servicii achiziționate care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate în suma de X lei, contrar prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m) și art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

Au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei până la data de 22.08.2011.

Societatea a realizat importuri, pentru care nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei, deoarece nu a putut prezenta pentru importurile evidențiate, documentele justificative conform prevederilor art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția DVI nr. I .X./28.11.2008, unde societatea a dedus eronat TVA în suma de X lei, în plus față de cel înscris în declarația vamală, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

- societatea a efectuat și achiziții intracomunitare de bunuri, materii prime și materiale, pentru care potrivit art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este obligată la plata TVA. Societatea a aplicat prevederile art.157 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a evidențiat TVA aferentă atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă, în jurnalele și decontul de TVA, justificând achizițiile conform art.146 alin.1 lit.e) din același act normativ, cu factura externă și documentul de transport al bunurilor.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2008 a fost constatată o diferență la TVA deductibilă în sumă totală de **X lei**.

Cu privire la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2008 au fost înregistrate în Jurnalul de vânzări un număr de X facturi fiscale cu o valoare a TVA colectată în sumă de X lei, facturile fiscale fiind verificate prin sondaj luându-se ca prag de semnificație facturile fiscale cu TVA în sumă de X lei.

Societatea a efectuat în noiembrie 2008 operațiuni de : livrări de bunuri pe piața internă și livrări intracomunitare către beneficiari din Comunitatea Europeană.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art. 143, alin.2 lit.a) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei, acestea prezentând următoarele deficiențe:

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă

pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- în cazul facturii fiscale nr..X./19.11.2008 documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, în speță CMR nr..X. nu are înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale, este in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscala (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisa pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat. Mai mult avizele de însoțire (ASN) înscrise pe CMR nu sunt aferente facturii fiscale nr..X./19.11.2008, ci aparțin altor facturi fiscale.

- în cazul facturii fiscale nr..X./28.11.2008 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte ca transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv ca transportul a fost încheiat, contrar prevederilor art.133 alin. 2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.15 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- în cazul facturilor fiscale nr..X./28.11.2008, nr..X./28.11.2008 și nr..X./28.11.2008 societatea nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile au fost efectiv prestate în alt stat membru sau că serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate, contrar prevederilor art. 133 alin. 2 lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 15¹ din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- în plus, factura fiscala nr..X./28.11.2008, nu conține toate informațiile prevazute la art.155 alin. 5 din Codul fiscal, respectiv nu are înscris codul de înregistrare al cumpărătorului stabilit în alt stat membru.

Din documentele prezentate a rezultat că bunurile livrate și unele servicii prestate au fost puse la dispoziția cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul Romaniei. Astfel au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și

prevederile art.133 alin. 2 lit.c) și h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 22.08.2011.

În urma verificării livrărilor către beneficiari din afara Comunității Europene s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA, în sumă de .X. lei, prevăzută la art. 143 alin. 1 lit. a, b și c conform art.143 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările de bunuri către beneficiari din afara Comunității Europene în suma de .X. lei, acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declarații vamale de export, documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar în care să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală, sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă ca bunurile au părăsit Comunitatea europeană ;
- în cazul facturilor fiscale nr..X./28.11.2008 și nr..X./28.11.2008 nu au fost prezentate documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului, care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea Europeană, nu au fost prezentate documente din care să rezulte ca bunurile transportate au fost exportate;
- facturile fiscale nr..X./28.11.2008 și nr..X./28.11.2008 nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 din Codul fiscal, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumpărătorului.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Referitor la livrările de deșuri pentru care societatea aplică măsurile de simplificare prevăzute de art.160, alin. 1 și 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct. 82 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de

aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanțul de verificare aferentă lunii noiembrie 2008, a fost constatată o diferență la TVA colectată în sumă totală de **X lei**.

2. Cu privire la operațiunile din **luna decembrie 2008** s-au constatat următoarele :

Prin decontul de TVA depus la ANAF-DGAMC sub nr. .X./26.01.2009 societatea declara TVA de plată în sumă de X lei, suma ce corespunde cu cea din fișa sintetică de evidență pe plătitor, iar prin decontul de TVA societatea declara TVA deductibilă în suma de X lei și TVA colectată în sumă de X lei.

TVA dedusă provine din achizițiile realizate de societate de la furnizori interni, din import și din Comunitatea Europeană, de natura materiilor prime și materialelor necesare desfășurării producției, prestări de servicii efectuate de colaboratori pentru realizarea producției, servicii de transport, energie electrică și gaze, în baza unor contracte, comenzi și documente, care se regăsesc la sediul societății verificate.

Referitor la achizițiile realizate de la furnizori interni, din verificarea documentelor primare privind achizițiile de bunuri și servicii, puse la dispoziție de societate s-a constatat că societatea a dedus TVA, după cum urmează :

- suma de **X lei**, fără a prezenta originalul facturii, contrar prevederilor art.146 alin.1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 46.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări/dobânzi de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

- societatea a înregistrat cheltuieli de protocol aferente anului 2008, peste limitele prevăzute de art.21 alin. 3 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând pierdere în anul fiscal 2008, motiv pentru care pentru TVA aferentă protocolului în suma de **X lei**, societatea nu are drept de deducere.

Societatea a prezentat documente privind acțiunile de protocol la nivelul anului 2008, pentru suma de X lei cu TVA aferentă de X lei, înscrisă în Jurnalul de cumpărari.

Conform balanței de verificare întocmită la 31.12.2008, rulajul contului 623 "*Cheltuieli de protocol*" a fost în suma de X lei, iar pentru diferența rezultată de X lei (X lei – X lei) societatea nu a prezentat, la solicitarea echipei de inspecție, documente justificative aferente cheltuielilor de protocol, motiv pentru care pentru cheltuielile de protocol pentru care nu au fost prezentate documente justificative, echipa de inspecție a stabilit o TVA suplimentară în sumă de X lei, fiind încălcate prevederile art.146, alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

- suma de **X lei** dedusă TVA pentru prestări de servicii achiziționate care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, cu încălcarea prevederilor art.145 alin. 1 și alin.2 lit.a), art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr.571/2003, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

În concluzie, în urma verificării TVA pe luna decembrie 2008 a rezultat TVA nedeductibilă în sumă totală de **X lei**.

Referitor la TVA colectată din luna decembrie 2008, s-a constatat că societatea a efectuat livrări de bunuri pe piața internă care au fost consemnate în facturi fiscale întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și livrări intracomunitare către beneficiari din Comunitatea Europeană.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei** prevăzută la art.143, alin.2 lit. a) conform art.143 alin.3 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei, acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- în cazul facturii fiscale nr.X/12.12.2008 documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nr. .X. nu are înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale, este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat. Mai mult avizele de însoțire (ASN) înscrise pe CMR nu sunt aferente facturii fiscale nr.X/12.12.2008, ci aparțin altor facturi fiscale,

- facturile fiscale nr..X./19.12.2008, nr..X./22.12.2008 și nr. .X./02.12.2008, în plus, nu au menționat nici codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru, contrar prevederilor art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele prezentate a rezultat că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumparatorului pe teritoriul României, fiind astfel încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.133, alin.2 lit. c) și h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei au fost calculate majorări în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

În urma verificării livrărilor de bunuri efectuate către beneficiari din afara Comunității Europene s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA, în suma de **X lei**, prevăzută la art. 143, alin. 1, lit. a), b) și c) conform art. 143, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile și completările ulterioare în sumă de X lei, acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declarații vamale de export, documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar în care să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală, sau confirmarea electronică a parasirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au parasit Comunitatea;
- în plus, facturile fiscale nr. X/22.12.2008 și nr.X/22.12.2008, nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 din Codul fiscal, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumpărătorului.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma de X lei, au fost calculate majorări în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2008 a fost constatată diferență la TVA constituită ca urmare a neacordării scutirii în sumă de **X lei**.

3. Cu privire la operațiunile din **luna ianuarie 2009** s-a constatat referitor la achizițiile realizate de la furnizori interni că societatea a dedus eronat TVA, după cum urmează :

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011,
- suma de **X lei** dedusă în luna ianuarie 2009 pentru prestări de servicii achiziționate care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Având în vedere că au fost prezentate echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt

semnate/confirmate de beneficiar, nu s-a putut face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, cu încălcarea prevederilor art.145 alin.1 și 2, lit.a) și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

În urma verificării a rezultat TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în suma de **X lei**, prevăzută la art.143, alin. 2, lit.a) conform art.143 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei, deoarece nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia.

Astfel, unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibile, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate.

În cazul facturilor fiscale nr..X./26.01.2009 și nr. X/26.01.2009 documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR .X., are înscris alt aviz de însoțire a marfii față de cele înscrise pe facturile fiscale, este în copie, foarte greu lizibil, astfel că nu există certitudinea că este aferent facturilor fiscale la care este atașat.

Din documentele prezentate rezultă că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României, deci au fost astfel încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont

TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii ianuarie 2009 s-a constatat o diferență la TVA constituită ca urmare a neacordării scutirii în sumă de **X lei**.

4. Cu privire la operațiunile din **luna februarie 2009** s-a constatat referitor la achizițiile realizate de la furnizori interni, că societatea a dedus TVA fără a prezenta originalul facturii, contrar prevederilor art.146, alin. 1, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.46 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea jurnalului de cumparari aferent lunii februarie 2009 s-a constatat că societatea a dedus TVA, după cum urmează :

- suma de .X. lei aferentă facturii fiscale nr. .X./13.01.2009 furnizor SCA .X. Romania SRL (poziția 653 din Jurnal) cu toate ca TVA inscrisă în factura fiscala mai sus mentionată este de .X. lei.

Ca urmare TVA în sumă de **X lei**, pentru care nu s-au prezentat documente legale, nu poate fi dedusă, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, pana la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informatiile prevăzute la art. 55 alin. 5 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari în sumă de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, până la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** pentru prestari de servicii achizitionate pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, în sensul că societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situatii de lucrari) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Au fost încălcate prevederile art.145 alin. 1 și alin.2 lit. a) și art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii februarie 2009, s-a constatat o diferenta de TVA nedeductibila in suma de **X lei**.

Referitor la TVA colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru livrarile intracomunitare catre beneficiari din Comunitatea Europeana in suma de X lei, societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA in suma de **X lei**, prevazuta la art.143 alin.2 lit. a), conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, documentele aferente livrarilor prezinta urmatoarele deficiente :

- nu au fost prezentate documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru de catre furnizor sau de catre persoana catre care se efectueaza livrarea, ori de alta persoana in contul acesteia. Unele documente prezentate sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inregistrata pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inregistrata pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- in cazul facturii fiscale nr.X/03.02.2009 documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. X, nu are inregistrat avizul de insotire a marfii aferent facturii fiscale, este in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inregistrata pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inregistrata pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat,

- in cazul facturii fiscale nr.X/15.02.2009 documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. X, nu are inregistrat avizul de insotire a marfii aferent facturii fiscale (fiind completat ulterior), este in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor si data inregistrate pe factura fiscala (avizul de insotire) nu sunt corelate cu cele inregistrate pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate au fost puse la dispozitia cumparatorului pe teritoriul Romaniei, deci au fost incalcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art.

144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar, în suma de X lei, au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat însă că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art.143 alin. 1 lit. a, b și c, conform art. 143, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrarile către beneficiari din afara Comunității Europene în suma de X lei, acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declarații vamale de export, documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar în care să fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamală, sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au părăsit Comunitatea Europeană,
- în cazul facturii fiscale nr.X/28.02.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului, care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea Europeană, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate,
- în plus facturile fiscale nr.X/28.02.2009 și nr.X/28.02.2009 nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumpărătorului.

Astfel au fost încălcate în acest mod prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art.143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar, în suma de X lei, au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii februarie 2009 s-a constatat o diferență la TVA în sumă de **X lei**, constituită ca urmare a neacordării scutirii.

5. Cu privire la operațiunile din **luna martie 2009** s-a constatat referitor la achizițiile realizate de la furnizori interni, că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevazute la art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, până la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** pentru prestari de servicii achiziționate pentru care societatea a prezentat echipei de inspectie fiscala documente justificative (facturi fiscale, situatii de lucrari) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, cu încălcarea prevederilor art.145 alin. 1 și 2 lit. a) și art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalitati de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

În urma verificării importurilor efectuate de societate s-a constatat că societatea nu indeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**, deoarece nu a putut prezenta pentru importurile evidențiate, documentele justificative conform prevederilor art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioar, motiv pentru care au fost calculate majorări în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanța de verificare aferentă lunii martie 2009, s-a constatat o diferență la TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevazut la art.143 alin. 2 lit.a) conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în sumă de X lei deoarece documentele aferente livrărilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibile, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate,
- în cazul facturii fiscale nr. X/25.03.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv ca transportul a fost încheiat, contrar prevederilor art.133 alin.2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct 15 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- în cazul facturii fiscale nr.X/24.03.2009 documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speță CMR nr.X, nu are înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale, este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel ca nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atașat,
- în cazul facturii fiscale nr.X/30.03.2009 documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speță CMR nr.X, este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data înscrise pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu sunt corelate cu cele înscrise pe CMR, astfel ca nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atașat,
- în cazul facturii fiscale nr.X/31.03.2009 societatea nu a prezentat documente care să ateste faptul că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și/sau serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate, sau că serviciul prestat a fost efectuat în alt stat membru, contrar prevederilor art.133 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.15¹ din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, documentele prezentate de societate nu sunt semnate, confirmate, de beneficiar. Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul Romaniei.

Astfel au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art.133 alin. 2, lit. c si h din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat referitor la livrările către beneficiari din afara Comunității Europene în sumă de X lei, faptul că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de X lei, prevazuta la art. 143 alin.1 lit. a), b) și c) conform art. 143 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, acestea prezentand urmatoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratii vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea,
- in cazul facturii fiscale nr..X./02.03.2009 nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea,
- in plus facturile fiscale nr.9X/18.03.2009, nr.X/20.03.2009 și nr.X/25.03.2009 nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumpărătorului.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 2, 3 si 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari în sumă de X lei și penalități de intarziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii martie 2009 s-a constatat o diferență la TVA colectată în sumă de **X lei** constituită ca urmare a neacordării scutirii.

6. Cu privire la operațiunile din **luna aprilie 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA, după cum urmează :

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011,
- suma de **X lei** pentru prestări de servicii, pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate pentru care societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel că nu se poate face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 145, alin. 1 și 2 lit. a), art. 21, alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii aprilie 2009 s-a constatat o diferență la TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art.143 alin.2 lit. a) conform art.143 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei deoarece documentele aferente livrărilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către

persoana catre care se efectueaza livrarea, ori de alta persoana in contul acesteia. Unele documente prezentate sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate,

- în cazul facturii fiscale nr.X/21.04.2009 documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr.X, nu are inscris avizul de insotire a marfii aferent facturii fiscale, este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor si data inscise pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelată cu cea inscrisa pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atașat,

- în cazul facturilor fiscale nr.X/30.04.2009, nr.X/30.04.2009 și nr.X/30.04.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care sa rezulte ca transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv ca transportul a fost încheiat, în conformitate cu prevederile art.133 alin. 2 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.15 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele prezentate rezultă că bunurile livrate și serviciile prestate au fost puse la dispoziția cumpărătorului sau au fost efectuate pe teritoriul Romaniei.

Astfel, au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art.143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art.133 alin. 2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii aprilie 2009,

s-a constatat o diferență de TVA în sumă de **X lei** constituită ca urmare a neacordării scutirii.

7. Cu privire la operațiunile din **luna mai 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA, după cum urmează :

- suma de **X lei**, fără a prezenta originalul facturii contrar prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și respectiv pct.46. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei și penalitati de intarziere în sumă de X lei, până la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevazute la art.155 alin. 5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalitati de întârziere in suma de X lei, până la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** pentru prestări de servicii pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, în sensul că societatea a prezentat echipei de inspectie fiscala documente justificative (facturi fiscale, situatii de lucrari) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 145 alin.1 și 2 lit. a) art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în sumă de X lei și penalitati de intarziere în suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii mai 2009, s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevazuta la art.143 alin. 2 lit.a) conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrarile intracomunitare de

bunuri in suma de X lei deoarece documentele aferente livrarilor prezinta urmatoarele deficiente :

- nu au fost prezentate documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru de catre furnizor sau de catre persoana catre care se efectueaza livrarea, ori de alta persoana in contul acesteia. Unele documente prezentate sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- în cazul facturilor fiscale nr.X./29.05.2009, nr..X./29.05.2009 și nr.X/29.05.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în functie de tipul transportului, din care sa rezulte ca transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv că transportul a fost încheiat în conformitate cu prevederile art. 133 alin. 2 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct. 15 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- în cazul facturilor fiscale nr.X/09.05.2009, X/26.05.2009 si nr.X/28.05.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. X, nr. X, nu au inscrise avizele de insotire a marfii aferente facturilor fiscale (fiind completate ulterior), sunt in copie, foarte greu lizibile, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, iar CMR-urile nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea că CMR-urile sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate,

- în cazul facturilor fiscale nr.X/11.05.2009, X/12.05.2009, X/20.05.2009, X/23.05.2009, X/23.05.2009, X/23.05.2009, X/23.05.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, în speță CMR nr.X, X, X, X, X, X, sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor si data inscrise pe facturile fiscale (avize de insotire) nu sunt corelate cu cele inscrise pe CMR-uri, astfel că nu există certitudinea ca CMR-urile respective sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate.

Din documentele prezentate rezultă că bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul României.

Astfel, au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.133 alin. 2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei până la data de 22.08.2011.

Referitor la livrările către beneficiari din afara Comunității Europene, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art. 143 alin.1 lit. a, b și c) conform art.143 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările către beneficiari din afara Comunității Europene în suma de X lei acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declarații vamale de export, documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar în care să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală, sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmis de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au părăsit Comunitatea Europeană ;
- în cazul facturii fiscale nr.X/08.05.2009 declarația vamală prezentată este în copie, foarte greu lizibil, iar data și suma înscrisă în declarația vamală nu sunt corelate cu cele înscrise în factura fiscală, astfel nu există certitudinea că declarația vamală este aferentă facturii fiscale la care este atașată,
- facturile fiscale nr.X/29.05.2009 și nr.X/31.05.2009 nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumparatorului.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a)-i), art.143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii mai 2009, s-a constatat o diferenta de TVA in suma de **X lei** constituita ca urmare a neacordarii scutirii.

8. Cu privire la operatiunile din **luna iunie 2009** s-a constatat ca societatea a dedus TVA dupa cum urmeaza :

- suma de **X lei**, fara a prezenta originalul facturii contrar prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 46. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, pana la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informatiile prevazute la art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de 50.191 lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, pana la data de 22.08.2011,

- suma de **X lei** pentru prestari de servicii achizitionate pentru care nu poate justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate. Astfel, societatea a prezentat echipei de inspectie fiscala documente justificative (facturi fiscale, situatii de lucrari) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Au fost incalcate prevederile art.145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

- suma de **X lei**, deoarece nu a putut prezenta pentru importurile evidentiate, documentele justificative conform prevederilor art.146 alin.a lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii iunie 2009, s-a constatat o diferenta de TVA nedeductibila in suma de **X lei**.

Referitor la TVA colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta operativa (jurnal de TVA), evidenta contabila si cea declarativa, TVA colectata in suma de **.X. lei** aferenta facturilor fiscale nr..X./26.06.2009 si respectiv nr..X./26.06.2009, prin incalcarea prevederilor art. 134¹ alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA in suma de **X lei**, prevazuta la art.143, alin. 2, lit. a, conform art. 143, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile intracomunitare de bunuri in suma de X lei, deoarece documentele aferente livrarilor prezinta urmatoarele deficiente :

- nu au fost prezentate documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru de catre furnizor sau de catre persoana catre care se efectueaza livrarea, ori de alta persoana in contul acesteia. Unele documente prezentate sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,
- in cazul facturii fiscale nr.X/30.06.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport in functie de tipul transportului din care sa rezulte ca transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv ca transportul a fost incheiat, in conformitate cu prevederile art. 133 alin. 2 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.15 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- in cazul facturilor fiscale nr.X/13.06.2009, X/20.06.2009, X/20.06.2009, X/28.06.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. 75139, X, X, nu au inscrise avizele de insotire a marfii aferente facturilor fiscale (unele

fiind completate ulterior) sunt in copie, foarte greu lizibile, greutatea marfurilor inregistrata pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inregistrata pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-urile sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- in cazul facturilor fiscale nr.X/20.06.2009, X/25.06.2009, X/25.06.2009, X/25.06.2009, X/28.06.2009, X/30.06.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. X, X, X, X, sunt in copie foarte greu lizibil, greutatea marfurilor si data inregistrate pe facturile fiscale (avize de insotire) nu sunt corelate cu cele inregistrate pe CMR-uri, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-urile respective sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate au fost puse la dispozitia cumparatorului pe teritoriul Romaniei.

Au fost astfel incalcate prevederile art. 10, alin. 1 din Ordinul nr. 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile art.133, alin. 2, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA in suma de **X lei**, prevazuta la art. 143 alin. 1 lit. a), b) si c) conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile catre beneficiari din afara Comunitatii Europene in suma de X lei acestea prezentand urmatoarele deficiente :

- nu au fost prezentate declaratiile vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea Europeană ;
- factura fiscala nr.X/26.06.2009 nu a fost inregistrata de catre societate in evidenta operativa (jurnal de TVA) evidenta contabila si cea declarativa;
- in plus facturile fiscale nr.X/26.06.2009 si nr.X/30.06.2009 nu contin toate informatiile prevazute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au inregistrat codul de inregistrare al cumparatorului.

Au fost astfel încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii iunie 2009, s-a constatat o diferență de TVA în sumă de **X lei** constituită ca urmare a neacordării scutirii.

9. Cu privire la operațiunile din **luna iulie 2009** s-a constatat în urma verificărilor efectuate, că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei,
- suma de **X lei** pentru prestări de servicii pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.1 și 2, lit. a, art. 21, alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din bilanța de verificare aferentă lunii iulie 2009, s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, în urma verificărilor efectuate s-a constatat însă ca societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**,

prevăzută la art.143 alin. 2 lit.a) conform art. 143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în sumă de X lei, deoarece documentele aferente livrărilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate,
- în cazul facturilor fiscale nr.X/30.07.2009, nr.X/31.07.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat, că a ajuns la locul de sosire, respectiv că transportul a fost încheiat; contrar prevederilor art.133 alin. 2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 5 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- în plus factura fiscală nr. .X./31.07.2009 nu conține toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.5 din Codul fiscal, respectiv nu are înscris codul de înregistrare al cumpărătorului,
- în cazul facturii fiscale nr..X./04.07.2009 documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nr. .X. este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data înscrisă pe factura fiscală (aviz de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atașat,
- în cazul facturilor fiscale nr..X./29.07.2009, .X./31.07.2009, .X./31.07.2009, .X./31.07.2009, .X./31.07.2009 societatea nu a prezentat documente care să ateste faptul că serviciile au fost efectiv prestate în alt stat membru sau că serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate; contrar prevederilor art. 133 alin.2 lit.h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 15¹ din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în cazul facturii fiscale nr..X./29.07.2009, documentele prezentate de societate nu sunt semnate, confirmate, de beneficiar.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul Romaniei, astfel au fost astfel incalcate prevederile art.10 alin. 1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art. 133 alin.2 lit. c) și h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de 6.656 lei.

În urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevazuta la art.143, alin.1 lit. a), b) și c) conform art. 143 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, pentru livrarile catre beneficiari din afara Comunitatii Europene in suma de X lei, acestea prezentând urmatoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratii vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea;
- nu au fost prezentate documentele specifice de transport sau, după caz, copii de pe aceste documente, în funcție de tipul transportului, documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate, în cazul facturii fiscale nr..X./31.07.2009.
- în cazul facturii fiscale nr..X./07.07.2009 declaratia vamala prezentata nu este aferenta facturii fiscale deoarece la cumparator este trecut un operator din Turcia, ori pe factura fiscala este trecut un operator din Botswana, si in plus in declaratia vamala, la documente atasate, nu este mentionata factura fiscala nr. .X./07.07.2009,
- in plus facturile fiscale nr. .X./10.07.2009, .X./10.07.2009, .X./29.07.2009, .X./29.07.2009, .X./30.07.2009, .X./30.07.2009 nu contin toate informatiile prevazute la art. 155, alin. 5 din Codul fiscal, respectiv nu au in scris codul de inregistrare al cumparatorului,

- societatea nu a prezentat echipei de inspectie fiscala urmatoarele facturi fiscale : nr..X./10.07.2009, .X./10.07.2009, .X./10.07.2009, .X./24.07.2009.

Au fost astfel încălcate prevederile art. 2, 3 si 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii iulie 2009, s-a constatat o diferență de TVA în sumă de **X lei** constituita ca urmare a neacordarii scutirii.

10. Cu privire la operațiunile din **luna august 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei** aferentă facturii fiscale nr..X., fără a prezenta originalul facturii contrar prevederilor art.146, alin. 1, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și pct. 46. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei,

- suma de **.X. lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei,

- suma de **X lei**, fără a prezenta pentru importurile evidentiaste, documentele justificative conform prevederilor legale mentionate, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA) cu cele conform evidentei declarative (decont TVA) si cele din balanta de verificare aferenta lunii august 2009 a fost constatată o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA, în suma de **X lei**, prevăzută la art. 143 alin. 2 lit. a), conform art.143 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrarile intracomunitare de bunuri în suma de **X lei** deoarece documentele aferente livrarilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atașate,

- în cazul facturilor fiscale nr. X./31.08.2009, X./31.08.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat, că a ajuns la locul de sosire, respectiv că transportul a fost încheiat; contrar prevederilor art. 133 alin. 2 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.15 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- în cazul facturilor fiscale nr. X/10.08.2009, X/10.08.2009, X/20.08.2009, X/31.08.2009, X/31.08.2009, X/31.08.2009, X/31.08.2009, X/31.08.2009, X/31.08.2009 documentele prezentate care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speță CMR nr.X, X, X, X, X, X sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data înscrisă pe facturile fiscale (avize de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atașat,

- în cazul facturii fiscale nr.X/04.08.2009, documentul prezentat care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speță CMR nr.X nu are înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale (fiind completat ulterior) este în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atașat,

- în cazul facturilor fiscale nr.X/25.08.2009 și nr..X./31.08.2009 societatea nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile au fost efectiv prestate in alt stat membru sau ca serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate, contrar prevederilor art.133 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, respectiv pct. 15¹ din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Din documentele prezentate rezultă că bunurile livrate și serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului sau au fost efectuate, pe teritoriul României.

Astfel, au fost astfel încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.133 alin. 2, lit. c) și h) din același act normativ, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

În urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art. 143, alin. 1, lit. a), b) și c) conform art. 143 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pentru livrarile către beneficiari din afara Comunitatii Europene în sumă de X lei, acestea prezentând următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratiile vamale de export, documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spatiul comunitar în care să fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au parasit Comunitatea Europeană,
- în cazul facturii fiscale nr.X/18.08.2009 declaratia vamala prezentata nu este aferenta facturii fiscale, deoarece data declarației nu este corelata cu cea din factura fiscala (in declaratia vamala nr.X data este de 11.05.2009, iar factura fiscala nr. X este din data de 18.08.2009)
- în plus facturile fiscale nr.1X/13.08.2009 nr.X/19.08.2009 si nr. X/31.08.2009 nu conțin toate informatiile prevazute la art.155 alin. 5 din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumparatorului.

Au fost astfel încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art.143 alin. (2) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei și penalitati de intârziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanta de verificare aferentă lunii august 2009 s-a constatat o diferență de TVA în sumă de **X lei** constituită ca urmare a neacordarii scutirii.

11. Cu privire la operațiunile din **luna septembrie 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei**, fără a prezenta originalul facturii contrar prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare și respectiv pct. 46. (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei,

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevazute la art. 155 alin. 5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalitati de întârziere in suma de X lei,

- suma de **X lei** pentru prestări de servicii achiziționate pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate. Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situatii de lucrari) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel că nu se poate face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, au fost încălcate prevederile art.145 alin. 1 și 2 lit. a) art. 21, alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile și completările ulterioare, precum și pct. 48 H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice

de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de 1Xlei și penalități de intarziere în sumă de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanta de verificare aferenta lunii septembrie 2009, s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevazuta la art.143, alin.2 lit. a) conform art. 143 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pentru livrarile intracomunitare de bunuri în sumă de X lei, deoarece documentele aferente livrarilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România in alt stat membru de catre furnizor sau de catre persoana catre care se efectueaza livrarea, ori de alta persoana in contul acesteia. Unele documente prezentate sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu exista certitudinea ca sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- in cazul facturilor fiscale nr.1X/15.09.2009 și nr.X/28.09.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport in functie de tipul transportului, din care sa rezulte ca transportul a fost efectiv prestat, ca a ajuns la locul de sosire, respectiv ca transportul a fost incheiat; contrar prevederilor art.133 alin. 2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, respectiv pct.15 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare,

- in cazul facturilor fiscale nr. X/07.09.2009, X/14.09.2009, X/21.09.2009, X/27.09.2009, X/28.09.2009, X/28.09.2009, X/28.09.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România in alt stat membru, in speta CMR nr.X, X, X, X, X sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data inscrisa pe facturile fiscale (avize de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atasat,

- in cazul facturilor fiscale nr.X/18.09.2009 și nr. X/19.09.2009 documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România in alt

stat membru, in speta CMR nr. X, X, nu are in scris avizul de insotire a marfii aferent facturii fiscale (fiind completat ulterior), este in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrise pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrise pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat.

Din documentele prezentate rezulta că bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul Romaniei.

Astfel au fost astfel incalcate prevederile art.10, alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art.133 alin. 2, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere în sumă de X lei.

În urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevazuta la art.143 alin.1 lit. a), b) și c) conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, pentru livrarile catre beneficiari din afara Comunității Europene in suma de X lei evidentiata in anexa nr.15, acestea prezentand urmatoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratiile vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea Europeana,
- in cazul facturilor fiscale nr.X/28.09.2009 si X/28.09.2009 in urma confruntarii adresei nr. X/02.05.2009, emisa de catre Autoritatea Nationala a Vamilor-Directia de Tehnologia Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, am constatat ca declaratia vamala nr. .X. nu figureaza, la data de 02.05.2009, cu confirmare de iesire a marfurilor din Comunitatea Europeana, anexa nr. 21,
- in cazul facturii fiscale nr.X/28.09.2009 societatea nu a prezentat documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului

comunitar transmisă de biroul vamal, respectiv nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au părăsit CE ,
- în plus facturile fiscale nr.X/09.09.2009, X/28.09.2009, X/28.09.2009 nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155, alin.5 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au înscris codul de înregistrare al cumpărătorului.

Astfel au fost încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de 9.811 lei.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanța de verificare aferentă lunii septembrie 2009, s-a constatat o diferență de TVA de **X lei** constituită ca urmare a neacordării scutirii.

12. Cu privire la operațiunile din **luna octombrie 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei**, fără a prezenta originalul facturii contrar prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.146 alin.1 lit.a) și respectiv pct. 46 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei,

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei,

- suma de **X lei** pentru prestări de servicii achiziționate pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt

semnate/confirmate de beneficiar, astfel ca nu se poate face dovada ca sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, au fost încălcate prevederile art.145 alin.1 și 2 lit.a)și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei,

- suma de **X lei**, pentru care nu putut prezenta pentru importurile evidențiate, documentele justificative conform prevederilor legale menționate, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA), cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanța de verificare aferentă lunii octombrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în suma de **X lei**, prevăzută la art. 143, alin.2 lit. a) conform art.143 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei, deoarece documentele aferente livrărilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel ca nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,

- în cazul facturilor fiscale nr.X/23.10.2009, X/30.10.2009, X/30.10.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat, că a ajuns la locul de sosire, respectiv că transportul a fost încheiat; contrar prevederilor art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 15 din H.G.

nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- in cazul facturilor fiscale nr.X/02.10.2009, X/05.10.2009, X/06.10.2009 documentele prezentate care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România in alt stat membru, in speta CMR nr. X, X, sunt in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor si data inscrisa pe facturile fiscale (avize de insotire) nu este corelată cu cea inscrisa pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atasat,

- in cazul facturilor fiscale nr. X/02.10.2009, X/16.10.2009, X/23.10.2009, X/27.10.2009, X/30.10.2009, X/30.10.2009, X/30.10.2009, X/30.10.2009, X/30.10.2009, documentul prezentat care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in speta CMR nr. X, X, 445812, X, X, AB X, nu au inscris avizul de insotire a marfii aferent facturii fiscale (in unele cazuri fiind completat ulterior), este in copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor inscrisa pe factura fiscala (avizul de insotire) nu este corelata cu cea inscrisa pe CMR, astfel ca nu exista certitudinea ca CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat,

- in cazul facturii fiscale nr.X/30.10.2009 societatea nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile au fost efectiv prestate in alt stat membru sau ca serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate, contrar prevederilor art.133 alin.2 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.15¹ din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul României.

Astfel au încălcat prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art.133 alin. 2, lit. c) și h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

În urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art. 143 alin. 1, lit. a), b) și c) conform art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrarile către beneficiari din afara Comunitatii Europene in suma de X lei acestea prezentand urmatoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratiile vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea Europeană ;
- in plus factura fiscala nr.X/08.10.2009 nu contine toate informatiile prevazute la art.155 alin. 5 din Codul fiscal, respectiv nu au inregistrat codul de inregistrare al cumparatorului.

Astfel au fost încălcate prevederile art. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art.143 alin. (2) și art. 44¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în suma de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei. Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanta de verificare aferenta lunii octombrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA în sumă de **X lei** constituita ca urmare a neacordării scutiri.

13. Cu privire la operațiunile din **luna noiembrie 2009** s-a constatat în urma verificarilor că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informatiile prevazute la art.155 alin. 5 lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere în sumă de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanta de verificare aferenta lunii noiembrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificărilor efectuate că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA, în suma de **X lei**, prevăzută la art. 143 alin.2 lit. a) conform art. 143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei, deoarece documentele aferente livrărilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,
- în cazul facturilor fiscale nr. X/25.11.2009, X/25.11.2009, X/25.11.2009, X/25.11.2009, X/25.11.2009, X/25.11.2009, X/26.11.2009, X/27.11.2009 nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat, că a ajuns la locul de sosire, respectiv că transportul a fost încheiat; contrar prevederilor art. 133 alin. 2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.15 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- în cazul facturilor fiscale nr. XXXXX/30.11.2009 documentele prezentate care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nrXXXX sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data înscrisă pe facturile fiscale (avize de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atasat,
- în cazul facturilor fiscale nr. XXXX/30.11.2009 documentele prezentate care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nr. 851201XXXX nu au înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale (în unele cazuri fiind completat ulterior), sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat,

- in timpul controlului nu au fost prezentate echipei de inspectie facturile fiscale nrXXX/26.11.2009.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul României.

Astfel au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si prevederile art. 133 alin. 2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere in suma de X lei si penalitati de intarziere în suma de X lei.

În urma verificarilor efectuate s-a onstatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă a de **X lei**, prevazuta la art.143 alin. 1, lit. a), b) și c) conform art.143 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile catre beneficiari din afara Comunitatii Europene in suma de X lei, acestea prezentand urmatoarele deficiente :

- nu au fost prezentate declaratii vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea Europeană,
- nu a fost prezentata echipei de inspectie factura fiscala nr. X/17.11.2009,
- nu au fost prezentate echipei de inspectie documentele specifice de transport sau, după caz, copii de pe aceste documente, în funcție de tipul transportului, în cazul facturii fiscale nr.X/25.11.2009.

Asfel au fost incalcate prevederile art. 2, 3 si 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont

TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii noiembrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA constituită ca urmare a neacordării scutirii în sumă de **X lei**.

14. Cu privire la operațiunile din **luna decembrie 2009** s-a constatat că societatea a dedus TVA după cum urmează :

- suma de **X lei**, fără a prezenta originalul facturii contrar prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, art.146, alin.1 lit.a) și respectiv pct. 46. 1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Din verificarea jurnalului de cumparari aferent lunii decembrie 2009 s-a constatat ca societatea a înregistrat înca o data factura fiscala nr. .X./13.01.2009 - furnizor SCA .X. Romania SRL cu TVA in suma de .X. lei, deși TVA aferentă facturii fiscale mentionate a fost inregistrată și dedusă in jurnalul de cumparari aferent lunii februarie 2009, deci societatea a dedus nejustificat TVA aferenta facturii fiscale nr. .X./13.01.2009.

S-a constatat ca societatea a inregistrat si dedus de doua ori in jurnalul de cumparari aferent lunii decembrie 2009, factura fiscala nr. X/30.11.2009 - furnizor SC X SRL cu TVA aferenta **X lei** (la pozitiile X si X din jurnalul de cumparari) si respectiv factura fiscala nr.X/15.12.2009 - furnizor SC X SRL- TVA aferenta **X lei** (la pozitiile X si X din jurnalul de cumparari).

Pentru TVA în sumă de X lei au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de 4.317 lei.

- suma de **X lei** de pe documente care nu cuprind toate informatiile prevazute la art.155 alin. 5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, motiv pentru care au fost calculate majorari de întârziere in suma de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei.

În anul 2009 societatea a inregistrat cheltuieli de protocol cu TVA aferentă in suma de **X lei**, peste limitele prevazute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, art. 21 alin.3 lit.a) si art.128 alin.8 lit.e) și respectiv H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pct. 33, motiv pentru care au fost calculate majorari de intarziere în sumă de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei.

Societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în suma de **X lei** deoarece nu a putut prezenta pentru importurile evidențiate, documentele justificative conform prevederilor legale menționate, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

Din analiza situației comparative a datelor înregistrate în evidența operativă (jurnalele de TVA) cu cele conform evidenței declarative (decont TVA-formular 300) și cele din balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de **X lei**.

Referitor la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de **X lei**, prevăzută la art.143 alin.2 lit.a) conform art.143 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de X lei deoarece documentele aferente livrarilor prezintă următoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acesteia. Unele documente prezentate sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, sau unele documente prezentate (CMR) nu sunt confirmate de destinatar, astfel că nu există certitudinea că sunt aferente facturilor fiscale la care sunt atasate,
- în cazul facturilor fiscale nr. XXXX/22.12.2009, documentele prezentate care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nr. XXXX, sunt în copie xerox, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor și data înscrisă pe facturile fiscale (avize de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul respectiv este aferent facturii fiscale la care este atasat,
- în cazul facturilor fiscale nr. XXXX/31.12.2009, documentele prezentate care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în speta CMR nr. XXXX, nu au înscris avizul de însoțire a marfii aferent facturii fiscale (în unele cazuri fiind completat ulterior), sunt în copie, foarte greu lizibil, greutatea marfurilor înscrisă pe factura fiscală (avizul de însoțire) nu este corelată cu cea înscrisă pe CMR, astfel că nu există certitudinea că CMR-ul este aferent facturii fiscale la care este atasat,
- în cazul facturilor fiscale nr. X/23.12.2009, X/23.12.2009 societatea nu a prezentat documente care să ateste faptul că bunurile au fost transportate în

alt stat membru, sau ca serviciile au fost efectiv prestate in alt stat membru sau ca serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate; contrar prevederilor art.133 alin. 2 lit.h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct. 15¹ din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din documentele prezentate rezulta ca bunurile livrate si serviciile prestate au fost puse la dispozitia cumparatorului, sau au fost efectuate, pe teritoriul Romaniei.

Astfel au fost încălcate prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.133 alin. 2 lit. h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei au fost calculate majorari în suma de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA, in suma de **X lei**, prevazuta la art. 143, alin. 1, lit. a), b) și c) conform art. 143, alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile catre beneficiari din afara Comunității Europene in suma de 141 lei acestea prezentand urmatoarele deficiențe :

- nu au fost prezentate declaratii vamale de export, documente de insotire la export certificate de biroul vamal de iesire din spatiul comunitar in care sa fie certificat liberul de vama acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronica a parasirii teritoriului comunitar, transmisa de biroul vamal;
- nu au fost prezentate documente de transport care atesta ca bunurile au parasit Comunitatea Europeană.

Astfel au fost încălcate prevederile art. 2, 3 si 4 din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de X lei și penalitati de intarziere in suma de X lei.

Din analiza situatiei comparative a datelor inregistrate in evidenta operativa (jurnalele de TVA), cu cele conform evidentei declarative (decont TVA-formular 300) si cele din balanta de verificare aferenta lunii decembrie 2009 s-a constatat o diferență de TVA constituită ca urmare a neacordării scutirii în sumă de **X lei**.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în sumă totală de **.X. lei**, majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120, alin.1 și alin.7 art.120¹, alin.1 si 2 lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 22.08.2011.

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

A. Referitor la nerespectarea dispozițiilor legale cu privire la forma actului administrativ fiscal și la încălcarea dreptului la apărare

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la nerespectarea dispozițiilor legale cu privire la forma actului administrativ fiscal, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 și a Deciziei de impunere nr..X./19.09.2011 a reieșit că temeiurile legale în baza cărora s-a efectuat inspecția fiscală au fost : O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, OMFP nr.967/2005 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, OMEF nr.1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor

cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 au fost prezentate în mod clar și detaliat constatările de natură fiscală, precum și consecințele lor fiscale, iar în cadrul fiecărei spețe au fost analizate documentele care au condus la respectivele constatări, documente care se regăsesc în anexele la Raportul de inspecție fiscală, precum și motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza constatarilor. Toate anexele care cuprind constatările echipei de inspecție fiscală și consecințele lor fiscale au fost prezentate societății în data de 12.09.2011.

Din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că societatea contestatoare a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor, în conformitate cu prevederile art.107 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar pe măsura efectuării verificărilor a primit în timp util situațiile în format electronic (fișiere excel) întocmite de echipa de inspecție fiscală pentru a cunoaște principalele constatări și consecințele lor fiscale, astfel că afirmația din contestație potrivit căreia i-ar fi fost încălcat dreptul la apărare, rămâne fără suport real.

De altfel inspecția fiscală parțială a început efectiv 15.11.2010 și s-a desfășurat într-o perioadă mai mare de zece luni (fiind întreruptă ca urmare a adresei societății nr..X./13.07.2010 și reluată la data de 15.11.2010, dată comunicată prin adresa nr..X./20.10.2010 emisă de DGAMC), tocmai pentru ca societatea să aibă timp suficient pentru a pregăti documentele contabile și justificative solicitate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește modul de întocmire a Deciziei de impunere nr..X./19.09.2011 se reține că aceasta s-a emis cu respectarea prevederilor art.65 alin.2 și art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind motivată pe bază de probe și constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală.

Argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia :”(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul*”, nu poate fi reținut în soluționarea

favorabilă a cauzei, deoarece starea de fapt a fost stabilită pe baza evidenței contabile a documentelor justificative care au stat la baza acestor înregistrări, urmărindu-se corelația dintre datele înscrise în jurnalele de TVA și modul de întocmire a Decontului de TVA.

De asemenea, așa cum s-a precizat mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au acordat contestatoarei, la solicitarea acesteia, timpul necesar în vederea pregătirii documentelor întocmite în perioada verificată.

Nici susținerea societății privind încălcarea prevederilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală*" nu este întemeiată, deoarece emiterea Deciziei nr.X./19.09.2011 s-a făcut, în conformitate cu prevederile acestui act normativ, prin intermediul unei aplicații informatice care permite editarea automată a deciziei de impunere, echipa de inspecție fiscală, încadrând corect datele privind creanța fiscală la punctul 2.1.1, precum și prezentarea în mod detaliat a motivului de fapt și a temeiului de drept la punctul 2.1.2, respectiv 2.1.3, în condițiile în care societatea contestatoare a înregistrat și declarat TVA de plată în perioada 01.11.2008-31.10.2009, iar în perioada 01.11.2009-31.12.2009 societatea a înregistrat și declarat TVA de rambursat. dar nu a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA prin bifarea căsuței corespunzătoare din deconturile de TVA, iar în Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2009, societatea nu a preluat soldul sumei negative a TVA reportată din perioada fiscală precedentă, pentru care nu s-a solicitat rambursare.

Afirmația petentei cu privire la faptul ca "*prin formulări de ordin general din cuprinsul RIF (...nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nu poate justifica necesitatea prestării acestora...)*, organul fiscal răstoarnă sarcina probei, punând în sarcina Societății obligația de a demonstra contrariul a ceea ce autoritatea fiscală prin reprezentantii ei afirmă, fără a fi demonstrat afirmațiile sale" este nefondată și fără temei legal, deoarece inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea documentelor justificative și evidențelor contabile prezentate de societate, care conform prevederilor art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Pe de altă parte, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **revine**

contribuabilului care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Articolele de lege de mai sus se coroborează cu prevederile art.10 alin.1 și alin.2, precum și cu cele ale art.106 alin.1 din același act normativ, potrivit cărora :

„ART. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

ART. 106 Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus se reține că societatea avea obligația să colaboreze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, cu bună credință, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute (registre, evidențe, documente de afaceri și a oricare alte înscrisuri) și să întreprindă măsurile necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

Se reține că la Cap.V din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011(pagina 130) s-a specificat că reprezentanții societății au fost invitați la sediul ANAF - DGAMC în luna februarie 2010, în vederea clarificării neconcordanțelor între datele înscrise în Declarațiile recapitulative 390 depuse de societate și informațiile primite de la celelalte state membre privind operațiunile intracomunitare, în urma căreia societatea a corectat/rectificat declarațiile inițiale și cu toate acestea informațiile din sistemul VIES întocmit după depunerea declarațiilor rectificative, prezentau în continuare neconcordanțe.

Astfel, societatea a avut la dispoziție, cu cel puțin 5 luni de zile înainte de data finalizării inspecției fiscale, răspunsul la solicitarea de verificare a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA nr.370/13.12.2010 emis

de către Compartimentul de schimb internațional de informații, prin adresa nr..X./16.12.2010, precum și informațiile raportate în sistemul VIES privind achizițiile intracomunitare ale societății, respectiv livrările efectuate de către contribuabilii din alte state membre, lista neconcordanțelor constatate între informațiile privind livrările raportate prin sistemul VIES și achizițiile declarate de către societate prin declarația recapitulativă, fără a prezenta justificări privind aceste diferențe, cu toate că au fost solicitate.

B. Referitor la prezentarea incompletă a actului de inspecție fiscală la finalizarea acestuia :

În ceea ce privește susținerea contestației referitoare la prezentarea incompletă a actului administrativ fiscal la finalizarea inspecției fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece urmare verificării efectuate, pe baza documentelor puse la dispoziție de societate, la finalizarea controlului, au fost întocmite un număr de 39 de anexe, care sunt parte componentă a Raportului de inspecție fiscală nr. nr..X./16.09.2011.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia anexele nr. 9, 11, 14, 16, care fac obiectul Procesului verbal de predare-primire FN, din data de 07.10.2011, din explicațiile organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea au fost întocmite în timpul desfășurării inspecției fiscale în format electronic, dar având în vedere volumul mare al tranzacțiilor intracomunitare precum și al operațiunilor de import-export al societății care s-a regăsit în numărul mare de pagini (aproximativ 2000 de pagini într-un exemplar) al acestor situații anexă, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății sprijinul în vederea listării acestor anexe, având în vedere și prevederile art.10 și respectiv art.106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căreia contribuabilul este obligat să coopereze și să colaboreze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, fiind obligat în același timp să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție, să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Potrivit art.56 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare : „În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal, registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri”.

Afirmația contestatoarei cu privire la faptul că *“la data întocmirii RIF (16.09.2011) și a Deciziei de impunere (19.09.2011) autoritatea fiscală nu deținea aceste documente..., iar ca atare ...neexistând situații cu privire la livrarile intracomunitare/achizițiile intracomunitare la data întocmirii RIF, autoritatea de control nu avea cum să întocmească anexele indicate mai sus, pe cale de consecință, planează aceeasi suspiciune și asupra constatrilor indicate în RIF cu privire la aceste operațiuni”* este nefondată, având în vedere și faptul că deoarece inspecția fiscală s-a efectuat prin sondaj, în baza prevederilor art.97 alin.3 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind selectate spre verificare facturile fiscale în care valoarea TVA deductibilă și colectată înscrisă depășește pragul de semnificație stabilit de către echipa de inspecție fiscală în sumă de X lei, așa cum s-a aratat în detalierea constatrilor din Raportul de inspecție fiscală, pentru fiecare lună verificată.

Totodată, verificarea s-a realizat pe baza evidenței contabile, a datelor înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări, a documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în respectivele jurnalele și a deconturilor de TVA, urmărindu-se corelația dintre datele înregistrate în jurnalul de vânzări și veniturile înregistrate în contabilitate, precum și modul de stabilire a bazei de impozitare, modul de întocmire a Decontului de TVA și stabilirea corectă a TVA de plată sau de rambursat.

La art.105 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

“ (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală ar fi încălcat prevederile art.7 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și cele ale art.105 din același act normativ, mai suscitată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru motivele următoare :

În conformitate cu aceste dispoziții legale, în timpul inspecției fiscale au fost examinate toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, iar constatările privind diferențele stabilite de către echipa de inspecție ca urmare a neîndeplinirii de către societate a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferente importurilor efectuate, precum și nerespectarea prevederilor legale de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare și livrările către beneficiari din afara Comunității Europene au fost prezentate detaliat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 pentru fiecare perioadă verificată, întocmindu-se în acest sens situațiile anexa nr.10 pentru importuri, anexa nr.13 pentru livrările intracomunitare și respectiv anexa nr.15 pentru exporturi.

Se reține că societatea a fost informată pe tot parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor echipei de inspecție fiscală, conform prevederilor art.107 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că la data de 12.09.2011, organele de inspecție fiscală au prezentat contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, iar informațiile cuprinse în anexele nr. 9, 11, 14 și 16 nu prezintă consecințe fiscale, deci informațiile cuprinse în acestea nu au influențat constatările din Decizia de impunere nr..X./19.09.2011, contestată, acestea fiind anexe care cuprind totalul operațiunilor realizate de societate în perioada verificată și care erau întocmite la acea dată, doar că mai trebuiau listate, afirmația petentei potrivit căreia *“autoritatea de control nu avea cum să întocmească anexele indicate mai sus, pe cale de consecință, planează aceeași suspiciune și asupra constatărilor indicate în RIF cu privire la aceste operațiuni”*, este nefondată și tendențioasă.

Astfel, constatările și consecințele fiscale aferente operațiunilor de import/export și respectiv livrări intracomunitare au fost prezentate în mod detaliat prin anexa nr.10 “Situația privind TVA stabilită suplimentar aferent operațiunilor de import”, anexa nr.13 “Situația livrărilor intracomunitare realizate de societate pentru care nu poate fi realizată scutirea” și anexa nr.15 “Situația exporturilor realizate pentru care nu poate acordată scutirea”, care au fost prezentate societății contestatoare cu ocazia discuției finale și asupra cărora societatea și-a exprimat punctul de vedere și le-a semnat în data de 15.09.2011.

Ulterior încheierii Raportului de inspecție fiscală și emiterii Deciziei de impunere nr..X./19.09.2011, informațiile cuprinse în anexele nr. 9, 11, 14 și 16, au fost prezentate (listate) și semnate de către societate, fiind predate organelor de inspecție fiscală, conform procesului verbal de predare-primire din data de 07.10.2011 încheiat cu reprezentanta societății .X. .X..

Totodată, afirmația petentei cu privire la faptul că discuția finală a avut loc în *“prezența unor constatări incomplete sau nereale”* este nefondată, deoarece documentele care au condus la stabilirea diferențelor aferente operațiunilor intracomunitare, respectiv operațiunilor de import/export au fost solicitate societății prin adresele nr..X./25.11.2010 și respectiv nr.X/04.04.2011, iar prin adresele de răspuns nr.X/08.12.2010, FN/11.07.2011 și respectiv FN/18.07.2011, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o parte din documentele solicitate, făcând chiar mențiunea expresă că *“nu mai poate aduce alte documente în susținerea cauzei”*.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că la discuția finală au fost prezentate anexele cu constatări complete întocmite pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile, respectiv a datelor înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări a evidențelor contabile și a deconturilor de TVA ale societății.

Totodată, prin adresa privind discuția finală înregistrată la S.C. .X.S.R.L. sub nr.X/06.09.2011 au fost comunicate societății data, ora și locul prezentării concluziilor, conform prevederilor art.107 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, comunicându-se în același timp și faptul că are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, conform prevederilor art. 107 alin. 4 din același act normativ, potrivit căruia :

“(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”.

Se reține că și acest drept al contribuabilului a fost respectat, în conformitate cu pct.3.2.23 din OPANAF nr.364/2009 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, unde se specifică *„Punctul de vedere al contribuabilului prezentat în discuția finală se va anexa la raportul de inspecție finală”*, respectivele obiecțiuni ale societății fiind consemnate prin adresa FN/15.09.2011 care constituie Anexa nr.37 la Raportul de inspecție fiscală, denumită *“Punctul de vedere al societății privind constatările inspecției fiscale”*.

Mai mult, la Cap.V Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 s-a specificat că, urmare discuției avute cu reprezentanta societății .X. .X., aceasta a comunicat cu adresa nr..X./12.09.2011 că “ *va prezenta în scris punctul de vedere cu privire la constatările echipei de inspecție fiscală în data de 15.09.2011 ora 09.00*”. Astfel, punctul de vedere al contestatoarei a fost prezentat în data de 15.09.2011, ocazie cu care societatea a mai prezentat o serie de documente, o parte din acestea fiind prezentate și pe parcursul inspecției fiscale.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că toate aceste documente prezentate de societate cu ocazia prezentării punctului de vedere au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală, fiind respectate în acest mod prevederile art.43 alin.2 lit.j) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :“(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: j) mențiuni privind audierea contribuabilului*”.

Mai mult, art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează : „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*”

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, nerespectarea prevederilor legale privind competența materială de întocmire a actului administrativ fiscal, nefiind încadrate de legiuitor între elementele care pot atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

În consecință, argumentele contestatoarei anterior precizate, nu atrag nulitatea actului administrativ fiscal, acestea neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Întrucât excepțiile de procedură invocate prin contestație au fost respinse, se va analiza fondul cauzei, astfel :

1. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei** și accesoriile în sumă de **.X. lei**,

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 înscrisă în facturi emise de diverși furnizori, în condițiile în care societatea nu a prezentat în justificare, facturile în original sau duplicate ale acestora purtând mențiunea că înlocuiesc factura inițială.

În fapt, S.C. **.X.S.R.L.** a dedus în perioada 01.11.2008 - 31.12.2009 taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă unor achiziții de la furnizorii interni pentru care nu a făcut dovada deținerii documentelor legale, respectiv factura fiscală în original. Din această sumă, societatea contestă TVA în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziție pentru care nu a fost prezentat originalul facturii, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă totală de X lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare din care contribuabilul contestă suma de **.X. lei**.

Societatea susține că aferent sumei stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind TVA nejustificată, deține și a prezentat documente pentru TVA în sumă de X lei, făcând mențiunea ca o parte din facturi sunt originale, iar altele sunt copii confirmate (semnate și ștampilate) ca fiind conforme cu originalul, iar pentru facturile pentru care nu s-a mai găsit originalul a prezentat în timpul controlului ca și justificare un duplicat emis de furnizor sau o fotocopie a facturii inițiale pe care este aplicată ștampila furnizorului. Totodată, pentru TVA în suma de **.X. lei** deține facturi care nu sunt în original, respectiv copii semnate pentru conformitate.

Societatea recunoaște că nu prezintă facturile de la pozițiile 2, 7, 8 (p1) și poz.18 din anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./16.09.2011** și solicită reconsiderarea operațiunilor pentru un număr de 12 facturi emise în perioada 2008 - 2009.

În drept, art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)**,*

coroborate cu cele ale pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare :

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la **art. 146 alin. (1)** din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)** din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului **emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială**”.*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai în baza unei facturi originale care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în lipsa acesteia justificarea se efectuează în baza unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea a dedus TVA în sumă totală de X lei (compusă din X lei din anul 2008 și X lei din anul 2009) aferentă unor facturi fiscale, fără a prezenta originalul acestora, pe motiv că acestea lipseau din dosarul de achiziții fiind pierdute, sau nu se găseau în arhiva societății.

Societatea recunoaște că nu a putut prezenta până la încheierea inspecției fiscale, toate documentele în original pentru facturile cuprinse în anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală, dar a prezentat anexate la Nota explicativă din 15.09.2011, după finalizarea inspecției fiscale o serie de

documente în justificarea TVA în sumă de X lei (X lei din anul 2008 și X lei din anul 2009).

Toate aceste facturi au fost analizate de organele de inspecție fiscală, care au concluzionat că nu există certitudinea ca ele înlocuiesc facturile inițiale, după cum prevede pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza facturilor atașate la contestație, anexa nr.6, aflată în copie la fila 241 din dosarul cauzei, se reține că o parte din facturi sunt emise de furnizori înainte de perioada supusă verificării, cuprinsă între 01.11.2008 - 31.12.2009 și deci nu pot fi analizate din punct de vedere al deductibilității TVA în favoarea societății, pe motiv că nu au făcut obiectul inspecției fiscale.

Exemplificăm cu duplicatele nr..X./20.10.2008 și nr..X./31.10.2008 emise de X SRL, factura nr.X/30.09.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L., factura nr..X./23.04.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. din Cluj, factura nr.X/31.01.2008 emisă de S.C. X S.R.L. din Arad și factura nr.X/30.09.2008 emisă de X din .X.oara, care au data emiterii anterioară perioadei supuse verificării, ori potrivit prevederilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“(2)Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal”.

Față de susținerea societății potrivit căreia *“pentru TVA în suma de .X. lei deține facturi care nu sunt în original, respectiv copii conforme”*, se reține că pentru justificarea TVA, societatea mai anexează un număr de 15 duplicate ale facturilor cu TVA în sumă totală de X lei, conform anexei fără număr la contestație.

Din analiza acestor documente reiese că pe formulare s-a menționat *“conform cu originalul”*, dar niciunul din aceste duplicate nu poartă mențiunea beneficiarului, că *“înlocuiește factura inițială”*, prevăzută expres de pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplificăm cu duplicatele nr.X/14.04.2009 emisă de S.C. X S.R.L., nr.X/29.06.2009 emisă de S.C. X S.R.L. din .X, nr.X/16.09.2009 și nr.X/16.09.2009 emise de S.C. X ROMÂNIA S.R.L.

Referitor la facturile nr.X/14.11.2008 cu TVA în sumă de X lei și nr.X/28.11.2008 cu TVA în sumă de X lei emise de S.C. X X S.R.L. (pentru care societatea prezintă în justificarea deducerii TVA duplicatul nr.2X/17.12.2008 aflat la fila 268 din dosarul cauzei) se reține că aceste sume **nu fac parte** din TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală în sarcina societății, deoarece pentru luna noiembrie 2008 a fost stabilită în sarcina societății TVA aferentă achizițiilor fără documente legale în sumă foarte mică, respectiv de .X. lei, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011, deci nici respectivele documente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Deși pe parcursul derulării inspecției fiscale societatea a fost informată repetat, cu privire la lipsa unor documente justificative legale, respectiv originalul facturilor fiscale, reprezentanții acesteia s-au rezumat în a afirma că aceste documente sunt pierdute și că nu se găsesc în arhivă.

De altfel, organele de inspecție fiscală au constatat o arhivare necorespunzătoare, pe toată perioada verificată a documentelor în dosare (dosarele și filele din dosare nu sunt numerotate, aceasta fiind principala cauză a faptului că lipsesc facturi din dosare), societatea nu a realizat, în unele cazuri, înregistrarea, pastrarea și/sau arhivarea în contabilitate a documentelor justificative și contabile în perioada la care acestea se referă, contrar prevederilor art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt ce a îngreunat foarte mult verificarea documentelor, acestea fiind puse la dispoziția echipei de inspecție cu întârziere și după multe solicitări, ceea ce a determinat prelungirea termenului de finalizare a inspecției fiscale și totodată aplicarea unei amenzi contravenționale (prin Procesul verbal de constatare a contravențiilor nr.X/15.09.2011) pe care societatea îl semnează fără obiecțiuni și achită amenda stabilită, însușindu-și în acest mod deficiențele constatate.

Față de dispozițiile art.56 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *„În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal, registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri”*, se reține că petenta recunoaște faptul că pentru TVA în sumă de suma de .X. lei deține facturi care nu sunt în original, respectiv copii conforme, dar acestea nu au fost prezentate cu ocazia punctului de vedere și nici cu ocazia depunerii contestației.

Referitor la duplicatele nr..X./13.01.2009 cu TVA în sumă de .X. lei și nr.X/01.07.2009 cu TVA în sumă de X lei, emise de vânzătorul S.C. SCA .X. din .X.oara, aflate în copie la filele 254-255 la dosarul cauzei, se reține că aceste documente sunt xerografiate și semnate “conform cu originalul”, fără o ștampilă vizibilă a furnizorului și fără să aibă mențiunea că înlocuiesc facturile initiale, așa cum se prevede la pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, respectivele facturi nu respectă prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale O.M.F.P nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și ale O.M.E.F nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în sensul că pe aceste facturi nu sunt înscrise în mod corect sau lipsesc din datele minime obligatorii, respectiv :

- CNP-ul persoanei care a întocmit facturile,
- datele privind expediția, nume și prenume delegat, actul de identitate, mijloc de transport, data și ora livrării, semnătura de primire.

Afirmația petentei cu privire la faptul că “*factura nr. .X./27.19.2009 deși a fost tratată ca achiziție internă, reprezintă o achiziție intracomunitară*”, este nefondată pe motiv că respectiva factură, anexa nr.7 aflată la fila 278 din dosarul cauzei, este un document xerografiat, pe care nu se menționează că înlocuiește factura inițială, ci poartă mențiunea “conform cu originalul”, semnat și ștampilat de firma X, reprezentant fiscal al societății contestatoare și totodată nu probează existența unei achiziții intracomunitare.

Acest aspect este susținut și de faptul că în urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că factura nr..X./27.10.2009 este înscrisă în Jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2009 la poziția nr.X, fiind înregistrată pe cod de TVA de România (RO X) la denumire furnizor fiind trecut X SRL, iar TVA deductibilă aferentă este înscrisă în jurnalul de cumpărări pe aceeași coloană unde este înscrisă și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor interne.

Față de afirmația contestatoarei potrivit căreia :“*pentru facturile pentru care nu s-a mai gasit originalul, justificarea poate fi facuta si printr-un duplicat emis de catre furnizor care să conțină mențiunea duplicat sau chiar printr-o fotocopie a facturii inițiale pe care se aplică ștampila furnizorului/prestatorului...*” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece societatea, nici cu ocazia inspecției fiscale sau

a prezentării punctului de vedere în urma discuției finale și nici pe parcursul căii administrative de atac, nu a prezentat un duplicat al facturilor inițiale care lipseau din dosarul de achiziții, întocmit cu respectarea dispozițiilor legale (pe care să fie aplicată ștampila furnizorului și mențiunea că înlocuiește factura inițială) care constituie condiția pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea societății privind cauza C-454/1998 Strobel, cu referire la pct.64 din anexa nr.1 Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a Comunității Economice Europene la OMFP nr.3055/2009 se reține că pct.64 din Secțiunea 7 Principii contabile generale reglementează înregistrarea contabilă și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, iar în cazurile rare (atunci când există o diferență între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora), aceasta nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece organele de inspecție fiscală au urmărit respectarea acestui principiu contabil, raportat la prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

Referitor la susținerea societății privind cauza C-85/95 Reisdorf, potrivit căreia *“nu este necesar originalul facturii, fiind suficientă și copia acesteia, art.18 (1) (a) și art.22 (3) din Directiva a VI-a permit statelor membre să considere documente justificative nu numai factura în original, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește condițiile în cauză”*, această soluție a instanțelor din statele membre UE nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece, prin respectiva sentință s-a constatat că documentul care ține loc de factură trebuie să îndeplinească condițiile în cauză, la fel cum au constatat și organele de inspecție fiscală când nu au acordat drept de deducere a TVA pe motiv că nu sunt îndeplinite cerințele legale, respectiv existența pe duplicat a ștampilei furnizorului și mențiunea că înlocuiește factura inițială.

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**, aferentă unor facturi care nu îndeplinesc condițiile legale, 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 OPANAF

nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia : *“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”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de X lei și accesoriile în sumă de .X. lei,

cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții justificate cu facturi fiscale care nu conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat în detaliu modul de completare a facturilor de corecție prezentate, anexate la contestație.

În fapt, S.C. .X.S.R.L. a dedus în perioada 01.11.2008 - 31.12.2009 taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X lei din 2008 și X lei din 2009) aferentă unor achiziții justificate cu facturi fiscale care nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății cumpărătoare este incorect.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în perioada verificată, TVA în sumă de X lei aferentă unor facturi fiscale care nu conțin informațiile complete, prevăzute de art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatoare susține că documentele au codul de TVA menționat, dar acesta conține unele greșeli, care nu pot conduce în mod rațional la neacordarea dreptului de deducere a TVA, considerând că nu au fost încălcate prevederile art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea mai susține că respectivele facturi au fost corectate conform procedurii de corecție prevăzută la art.159 alin.1 lit.b) din Codul Fiscal, însă organele de inspecție fiscală nu a acceptat aceste corecții, invocând în susținere prevederile art.7 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deși, societatea contestă TVA în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației se investește cu soluționarea TVA în sumă de X lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, conform prevederilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)**”,*

coroborate cu pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la **art. 146 alin. (1)** din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)** din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 ”.*

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz ; (...) “.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este ca societatea să dețină pentru taxa datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că factura fiscală trebuie să conțină în mod obligatoriu o serie de informații, printre care și codul de înregistrare în scopuri de TVA prevăzut la art.153 din Codul fiscal al cumpărătorului de bunuri sau servicii.

Se reține că S.C. X S.R.L. deține codul de înregistrare fiscală nr..X..

Contestatoarea a exemplificat cu anumite facturi care au fost analizate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 :

“-facturi emise de SC X SRL, furnizorul indică codul de TVA al societății însă în loc de RO .X. indica RO X, practic indicând doar ultima cifră greșită din codul de TVA,

-facturile emise de SC X SRL, furnizorul indică codul fiscal al societății ca fiind RO X, in loc de RO .X.

-facturile emise de catre SC X SRL, furnizorul indica codul fiscal al societății ca fiind RO X, în loc de RO .X. (codul are o cifra zero în plus) ;

-situația este identică și pentru SC X SA care indică greșit codul de TVA ;

-factura emisa de X SRL, unde s-a înscris codul de TVA RO X în loc de RO .X.”,

despre care organele de inspecție fiscală au constatat că în conținutul acestora nu este înscris codul corect de TVA al S.C. X S.R.L. atribuit în baza art.153 din Codul Fiscal.

Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură și care au fost transmise beneficiarului este reglementată de art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

În speță sunt incidente și prevederile pct. 81² din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“81². - (1) În sensul prevederilor [art. 159](#) alin. (1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord sau tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal. (...)

(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu [art. 159](#) din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile [art. 159](#) alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, care vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145](#) - 147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal.

(5) Prevederile alin. (4) și ale [art. 159](#) alin. (3) din Codul fiscal se aplică și pentru situațiile în care facturile de corecție se referă la perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2010 ”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală evidențiate prin anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 referitoare la facturi care nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, contestatoarea a adus drept justificare, în data de 15.09.2011, după finalizarea inspecției fiscale, o serie de documente de corecție (respectiv facturi pentru care solicită acordarea deductibilității TVA în sumă de X lei, conform tabelului din Nota explicativă din 15.09.2011, aflată la fila 227 din dosarul cauzei).

Organul de soluționare nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei pentru 12 facturi cuprinse în anexa nr.7 la Nota explicativă aflată în copie la fila 227 din dosarul cauzei, neavând la dispoziție respectivele documente corectate.

La art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că : “Contestatorul [...] poate să depună probe noi în susținerea cauzei”.

Se reține că la anexa nr.8 la contestație, aflată în copie la filele 279-305 din dosarul cauzei, sunt anexate facturi de corecție despre care contestatoarea susține că “aceste documente au fost corectate, conform procedurii de corecție prevăzută la art.159 alin.1 lit. b) din Codul Fiscal, însă autoritatea fiscală de control nu a acceptat aceste corecții. ”

Societatea a prezentat o serie de facturi corectate, după cum urmează :XXXXX

Modul de întocmire a facturilor centralizatoare de corecție este reglementat de prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care :

a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii ;”

coroborate cu prevederile pct.72 alin.7 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“(7) În sensul art. 155 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, factura centralizatoare se poate întocmi dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :

a) să se refere la livrări de bunuri, inclusiv livrări intracomunitare, și/sau prestări de servicii către același client, pentru care faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;

b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”

Din analiza facturilor de corecție din anexa nr.8 la contestație, aflată la fila 279 din dosarul cauzei, a reieșit că la dosar se află anexate un număr de 9 facturi de corecție pentru care se solicită deductibilitatea TVA în sumă de 1X lei dintre care exemplificăm cu următoarele :

- factura nr.X/11.10.2010 emisă de S.C X S.R.L. cu TVA în sumă de X lei, aflată în copie la fila 305 din dosarul cauzei, pentru corectarea pentru un număr de 19 facturi din doi ani diferiți, respectiv din perioada 31.05.2008-02.03.2009,

- factura nr.X/31.05.2011 emisă de S.C. X S.R.L. cu TVA în sumă de X lei, aflată în copie la fila 292 din dosarul cauzei, emisă pentru corectarea pentru un număr de 6 facturi din luni diferite, respectiv din perioada 30.09.2008 - 30.11.2008,

- factura nr.X/03.10.2010 emisă de S.C. X S.A. cu TVA în sumă de X lei, aflată la fila 288 din dosarul cauzei, emisă pentru corectarea unui număr de 16 facturi din luni diferite, respectiv din perioada decembrie 2008 - februarie 2010.

Deși aceste facturi centralizatoare cuprind livrări din perioade care depășesc o lună calendaristică, totuși societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA aferentă unei facturi corectate sau pentru TVA aferentă mai multor facturi emise de același client, cuprinse în anexa la

documentul corectat, care au făcut parte din documentele verificate de organele de inspecție fiscală, cu condiția sa facă parte din aceeași lună calendaristică, așa cum se prevede la pct.72 alin.7 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Aceste aspecte nu a fost analizate în detaliu prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere că la dosarul cauzei nu se regăsesc toate facturile fiscale corectate invocate prin Nota explicativă din 15.11.2011 și prin contestație, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă acestor documente corectate, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **X lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :

“ (3) 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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 pentru suma de X lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, se va desființa decizia de impunere și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente.

3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei,

cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă unor facturi de onorarii avocațiale și servicii de consultanță, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 nu rezultă care sunt documentele legale pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat în justificarea necesității acestor servicii.

În fapt, S.C. X S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor onorarii avocațiale și servicii de consultanță pentru care societatea a prezentat în justificare facturi fiscale și situații de lucrări care nu erau semnate de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în perioada verificată, TVA în sumă de .X. lei aferentă unor prestări de servicii achiziționate care nu sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile și pentru care nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, prin încălcarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) și art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, facturi care conțin toate elementele formale impuse de art.155 alin.5 din Codul Fiscal, contracte încheiate, cu acte adiționale acolo unde este cazul, iar pentru fiecare lucrare existau situații de lucrări, motiv pentru care consideră că au fost respectate prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Codul Fiscal.

Contestatoarea consideră că decizia organelor de inspecție fiscală nu respectă dispozițiile legale comunitare, respectiv jurisprudența CEJ, aspect care constituie o încălcare a principiului neutralității în materie de TVA.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au extins nepermis probatoriul din materia impozitului pe profit asupra probatoriului din materia TVA.

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”.

La pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede că :

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, **consultanță, asistență** sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, pe considerentul că în perioada verificată *“societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative (facturi fiscale, situații de lucrări) care nu sunt semnate/confirmate de beneficiar, astfel că nu se poate face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”,* fără însă să precizeze care sunt documentele legale pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat în justificarea destinației acestor servicii.

Față de acest aspect se reține ca întemeiată susținerea societății potrivit căreia *“revăzând aceste documente constatam că facturile sunt semnate și stampilate chiar dacă Codul fiscal la art.155 alin.6 prevede*

expres ca semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii, aceasta nemaifiind o condiție obligatorie la momentul facturării, potrivit prevederilor art.155 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modifică și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată.

La art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că : *“Contestatorul [...] poate să depună probe noi în susținerea cauzei”*.

Se reține că serviciile pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei au constat în servicii avocațiale și de consultanță, pentru care societatea a prezentat în justificare facturi, contracte, acte adiționale și situații cu timpul lucrat pentru clientul S.C X S.R.L., conform anexei nr.9 la contestație.

Pentru serviciile avocațiale au fost prezentate facturile nr.X/26.06.2009 și nr.X/01.06.2009, contractul de asistență juridică nr.X/2007 și anexa la contractul de asistență juridică nr.X/2007 încheiate cu Societatea civilă profesional de avocați “Prof.universitar X și asociații” din X pentru reprezentare și căi de atac, suspendare, respectiv *“în cazul obținerii unei hotărâri irevocabile, anterior lunii iunie 2009, sumele menționate mai sus devin exigibile la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești”*.

Totodată, pentru serviciile de consultanță din facturile nr.X/29.05.2009, nr.X/27.10.2009 a fost prezentat contractul nr.X/09.02.2006 și acte adiționale de la nr.1 la 4 încheiate cu S.C. .X. .X. .X. S.R.L. din .X.oara prin care se specifică *“prestatorul va acorda beneficiarului consultanță în vederea contestării Deciziei de impunere nr.X/12.03.2007 și Deciziei de impunere nr.X/24.02.2010, asistență în orice problemă contabilă și fiscală, instruire pe probleme contabile și fiscale în baza unui program agreat în prealabil de beneficiar, asistență pe perioada de derulare a controlului fiscal pe probleme de TVA”*.

Totodată, la facturile nr.X/29.05.2009 și nr.X/27.10.2009 sunt anexate situații cu orele lucrate în perioada verificată fiind detaliate pe angajați și servicii prestate, care trebuiau analizate în detaliu de organele de inspecție fiscală pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în sensul dacă aceste situații sunt în concordanță cu clauzele contractuale și atestă prestarea efectivă a acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține ca justificată afirmația contestatoarei că :*“pe fond nu se pune în discuție necesitatea prestării serviciilor de consultanță sau a serviciilor avocațiale”*.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) 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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, se va desființa decizia de impunere și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA.

4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă importurilor de bunuri și accesorii în sumă de .X. lei

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 unor importuri, în condițiile în care societatea nu prezintă originalul

declarațiilor vamale de import și totodată nu motivează deducerea eronată a TVA aferentă DVI nr. I X/28.11.2008.

În fapt, societatea a dedus în perioada verificată TVA în sumă de .X. lei, compusă din X lei reprezentând TVA aferentă importurilor din luna noiembrie 2008 (din care X lei reprezintă TVA dedusă în plus față de DVI nr.I X/28.11.2008) și suma de X lei reprezentând TVA aferentă unor importuri din anul 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă unor importuri, societatea nu a putut prezenta documente justificative legale, conform art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția DVI nr.I X/28.11.2008 unde societatea a dedus eronat TVA în sumă de X, în plus față de suma înscrisă în DVI.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că operațiunile de import aferente perioadei noiembrie 2008-decembrie 2009 sunt confirmate inclusiv prin listele primite de la Autoritatea Națională a Vămilelor la solicitarea organelor de inspecție fiscală și declarațiile vamale certificate de autoritatea vamală și invocă în susținere prevederile O.M.F.P. nr.2230/2011 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006.

Societatea prezintă prin anexa nr.10 operațiunile de import pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform prevederilor legale și solicită reconsiderarea acestora cu acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei, invocând în susținere și soluții ale instanțelor judecătorești.

În drept, art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că :

“ Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d) **să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său** ”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri doar dacă deține o declarație vamală de import sau un act constatator emis de organele vamale, precum și documente care să ateste achitarea acestei taxe.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia :

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146 alin. \(1\) din Codul fiscal](#) sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#), cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială “.

Față de susținerea contestatoarei că i-ar fi aplicabile prevederile O.M.F.P. nr.2230/2011 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, se reține că :

- art. 143 se referă la **“scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar “,**

- art. 144¹ se referă la "scutiri de taxa pentru intermediari, scutiri de taxa pentru serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane",

deci aceste articole de lege nu au legătură cu condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă operațiunilor de import prevăzute la art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cazul în speță.

Față de susținerile contestatoarei potrivit căroră prin art.146, alin.1 lit.c) din Codul Fiscal se impun doar următoarele condiții, respectiv : "existența unei declarații vamale, nici Codul fiscal și nici normele de aplicare nu impun existența acesteia în original" și respectiv că "în declarația vamala societatea trebuie să fie identificată ca importator în scopul taxei...", se reține că societatea face o interpretare eronată a articolului de lege, prin citarea incompletă a acestuia, neținând cont și de prevederile pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 care sunt date în aplicarea art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și fac corp comun cu legea.

a) Referitor la TVA în sumă de X lei, se reține că față de constatarea din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, potrivit căreia "în cazul Declarației vamale de import nr. I X/28.11.2008, societatea a dedus eronat la luna noiembrie 2008, TVA în sumă de X lei, în plus față de suma înscrisă în respectiva DVI", societatea prezintă în copie DVI nr. I X/28.11.2008 cu TVA în sumă de X lei și DVI nr. BIS I X/28.11.2008, aflate la filele 329-330 din dosarul cauzei, **fără să precizeze ce sume de TVA a dedus prin cele două DVI-uri.**

Din analiza DVI nr. I X/28.11.2008 reiese că TVA în sumă de X lei este aferentă unei valori statistice de X lei, iar societatea a înscris la rubrica total declarație suma de X lei (compusă din X lei+X lei, comision X lei și X lei TVA + X lei, comision X lei și X lei TVA), iar societatea trebuia să deducă TVA în sumă de X lei.

Prin DVI nr. BIS I .X./28.11.2008, la valorile statistice de X lei și de X lei este înscrisă TVA în sumă de X lei și X lei (deci societatea trebuia să deducă TVA în sumă de X lei), precum și suma de X lei (compusă din X lei+X lei+X lei), dar societatea a înscris la total declarație, eronat, tot suma de X lei, ceea ce a condus la deducerea de două ori a TVA în sumă de X lei.

Având în vedere că prin contestație nu s-a precizat detaliat ce sume de TVA au fost deduse prin cele două DVI-uri, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de X lei.

b) Referitor la TVA în sumă de X lei aceasta este aferentă unor declarații vamale de import pentru care societatea solicită reconsiderarea operațiunilor, conform tabelului nr.2 din contestație, pe motiv că *“declarațiile vamale prezentate în copie conțin și alte elemente în baza carora acestea justifică valoarea probatorie, respectiv fiecare declarație vamală conține ștampilele autorității vamale și a comisionarului vamal precum și semnatura acestora;...”* și că *“aceste declarații vamale prezentate în copie fac dovada deplină a plății TVA în vamă, motiv pentru care societatea are dreptul să-și deducă taxa aferentă”*.

Se reține că pentru cele 12 DVI-uri pentru care solicită reconsiderarea, societatea prezintă atașate la anexa nr.10 “Copii declarații de import” la contestație, pentru justificarea a TVA în sumă de X lei, **doar trei copii din aceste documente**, respectiv nr. I X/06.10.2008, nr.I X/28.11.2008 și nr.BIS I X/28.11.2008, care sunt foarte greu lizibile, astfel că atât numărul DVI înscris, cât și sumele înscrise în respectivele declarații nu pot fi verificate cu informațiile transmise de Autoritatea Națională a Vămilelor.

Având în vedere prevederile art.65 alin.1 din O.G. 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”*, se reține că pentru justificarea celorlalte 10 DVI-uri cuprinse în anexa nr.10 la contestație, nu sunt aduse niciun fel de documente sau argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care pretenția societății de reconsiderare a acestor operațiuni se va respinge ca nesusținută cu documente.

Referitor la documentul ZA X/12.10.2009 cuprins în anexa nr.10, se reține că la poziția nr.X din Jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2009 este înscris ca și număr de document “ZA 341”, iar petenta a pus la dispoziția echipei de inspecție cu ocazia prezentării punctului de vedere, după discuția finală, o alta declarație (în copie și foarte greu lizibilă) care are înscris nr. I X, astfel ca nu există certitudinea ca ar exista corelație între cele două documente. Precizăm că la anexa nr.10 la contestație nu a fost prezentat niciun document în justificarea deducerii TVA în sumă de X lei din luna octombrie 2009.

Față de susținerile contestatoarei potrivit căroră prin art.146 alin.1 lit. c) din Codul Fiscal se impun doar următoarele condiții, respectiv : *“existența unei declarații vamale, nici Codul fiscal și nici normele de aplicare nu impun existența acesteia în original”* și respectiv că *“in declaratia vamala societatea trebuie sa fie identificata ca importator in scopul taxei...”*, se reține că societatea face o interpretare superficială a articolului de lege, neținând cont și de prevederile pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 care sunt date în aplicarea art.146 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și fac corp comun cu legea.

Față de susținerea societății potrivit căreia *“anterior începerii inspecției fiscale, autoritatea fiscală a solicitat Autoritatii Nationale a Vămilor-Directia de tehnologie a informatiilor, comunicații și statistica vamala (adresa nr.X/18.04.2011), o situatie cu declaratiile vamale depuse de societate în perioada controlată (lista care ulterior a devenit anexa la RIF); conform acestei liste, dar mai ales a raspunsului dat de ANV (adresa nr. X/02.05.2011) Autoritatea vamală comunică toate declarațiile vamale depuse de societate în perioada controlată prin detalierea Biroului vamal emitent, numarul si data declaratiei vamele, descrierea bunurilor, țara de destinație, valoarea statistică și valoarea facturii”* se reține că adresa de răspuns a ANV nr.X/02.05.2011 a fost avută în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea deductibilității TVA.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că prin răspunsul nr.X/02.05.2011, Autoritatea Națională a Vămilor a comunicat informații cu privire la declarațiile vamale ale societății din perioada controlată, respectiv 01.11.2008-31.12.2009, dar în acest răspuns nu sunt cuprinse și declarațiile vamale de import ale societății întocmite și înregistrate la ANV anterior datei de 01.11.2008. Aceste DVI-uri au fost înregistrate cu întârziere de către petentă, datorită unor deficiențe de arhivare și păstrare a documentelor, în evidența contabilă și tehnico-operativă aferentă perioadei verificate, fără însă să țină cont de exigibilitatea TVA.

În această situație se află declarația vamală de import nr.l X/06.10.2008, aflată la pagina 332 din dosarul cauzei, care este ștampilată de Biroul vamal aeroport Arad la data de 06.10.2008 fiind anterioară perioadei verificate și înregistrată cu întârziere în evidența contabilă, fără să țină cont de exigibilitatea TVA.

Totodată, afirmația societății referitoare la acordarea liberului de vamă doar pentru mărfuri pentru care datoria vamală a fost plătită sau garantată,

conform art.74 alin.(1) din Codul vamal comunitar, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în cauza supusă soluționării este vorba despre o altă problemă și anume că societatea nu prezentat la inspecția fiscală și nici prin anexa nr.10 la contestație, originalul respectivelor declarații vamale de import.

Nici afirmația societății privind Sentința nr.X/P/CA/17.12.2010 referitoare la încălcarea principiului neutralității în materie de TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în cazul în speță, petenta avea obligația de a prezenta DVI, în original, ori prin anexa nr.10 "Copii declarații de import" la contestație nu au fost aduse toate documentele pentru care societatea solicită reconsiderarea operațiunilor pentru TVA în sumă de X lei (conform tabelului nr.2 din contestație) iar DVI prezentate, fie nu sunt aferente perioadei verificate, fie sunt greu lizibile.

În concluzie, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor importuri, 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 OPANAF 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"*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *"accesoriul urmează principalul"*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

5. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol și accesorii în sumă de .X. lei
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 unor cheltuieli înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, în condițiile în care societatea a înregistrat pierdere fiscală pe anul 2008, iar pentru cheltuielile de protocol pe anul 2009 nu a fost prezentat în justificare niciun document care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. X S.R.L. a dedus în perioada 2008 - 2009 TVA în sumă de .X. lei aferentă unor cheltuieli de protocol.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2008 în contul 623 “Cheltuieli de protocol” în sumă de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei, deși societatea a înregistrat pierdere fiscală, conform bilanțului contabil la 31.12.2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în luna decembrie 2009, TVA în sumă de 36.399 lei aferentă unor cheltuieli de protocol.

În concluzie, contestatoarea a dedus în perioada verificată TVA în sumă de .X. lei aferentă unor cheltuieli de protocol, prin încălcarea prevederilor art.21 alin.3 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că nu toate cheltuielile din rulajul contului 623 analitic protocol sunt de fapt cheltuieli de protocol, fiind înregistrate în acest cont cheltuieli cu materialele și promisiunile publicitare, cu festivitățile organizate cu ocazia aniversarilor .X., deci nu pentru tot rulajul contului 623 s-a dedus protocol.

În drept, art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit”,

coroborate cu pct.33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Baza de calcul la care se aplică cota de 2 % o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările (...).”

Cheltuielile de protocol reprezintă cheltuieli ocazionate de acordarea de cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar dreptul de deducere a acestor cheltuieli este limitat.

Față de cele de mai sus se reține că societatea poate deduce cheltuieli de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale.

În speță sunt incidente și prevederile cu art.128 alin.8 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede :

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

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor”,
coroborate cu pct.6 (11) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“6. (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

Față de normele legale invocate mai sus, se reține că nu reprezintă livrare, acordarea de bunuri cu titlu gratuit, în cazul acțiunilor de protocol, cu condiția ca valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic să fie sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la

calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.09.20011 se reține că societatea a prezentat, în timpul inspecției fiscale, documente privind acțiunile de protocol la nivelul anului 2008, doar pentru suma de X lei cu TVA aferenta de X lei, înscrisă în Jurnalul de cumpărări și înregistrata în contabilitatea societății.

Conform balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2008, rulajul contului 623-analitic *“Cheltuieli de protocol”* a fost în sumă de X lei, iar pentru diferența rezultată de X lei (X lei-X lei) societatea nu a prezentat, în timpul inspecției fiscale, documente justificative aferente cheltuielilor de protocol.

Față de pretenția petentei că a prezentat suplimentar documente reprezentând exemple de facturi de achiziție pentru materiale publicitare .X. (facturi Kling Consulting, K Uni-tex, .X.), se reține că acestea reprezintă de fapt cheltuieli cu publicitatea, eronat înregistrate în contul 623 analitic *“Cheltuieli de protocol”*, ori înregistrarea eronată în alt cont contabil incumbă petentei, în conformitate cu prevederile art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 :

“(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Se reține că la contestație, nu s-a anexat niciun document justificativ, ci doar un tabel denumit *Rulaj cont 623 analitic-protocol* (anexa nr.18 la contestație), care face referire numai la facturi emise în anul 2008.

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2008, prezintă rulaj pentru contul 623 analitic-cheltuieli de protocol în suma de X lei și totodată **societatea a înregistrat pierdere în anul fiscal 2008** (respectiv în sumă de – .X. lei).

Deoarece în anul fiscal 2008 societatea a înregistrat pierdere, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, iar acest fapt nu este combătut de contestatoare, se reține că aceasta nici nu trebuia să evidențieze în contabilitate respectivele cheltuieli de protocol, deoarece, așa cum este stipulat la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de 2% se aplică la profitul realizat de societate, respectiv asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile.

Deoarece cheltuielile de protocol nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nici taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei nu este deductibilă, nefiind aferentă unor operațiuni taxabile.

Se reține că pentru TVA în sumă de X lei dedusă peste limitele legale pe anul 2009, societatea nu prezintă niciun argument și niciun document justificativ, motiv pentru care contestația societății va fi respinsă ca nesusținută cu documente pentru TVA în sumă de X lei aferentă anului 2009.

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 OPANAF 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”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la TVA în suma de X lei, accesorii in suma de X lei 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 provenită dintr-o eroare de înregistrare contabilă, în condițiile în care societatea nu aduce în susținere nicio motivație referitoare la respectivele sume și chiar recunoaște eroarea comisă.

În fapt, în luna februarie 2009, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei față de TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./13.01.2009, deci mai mult cu X lei decât suma convenită.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în jurnalul de vânzări și nu a declarat TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă facturilor fiscale nr..X./26.06.2009 și nr..X./26.06.2009 prin încălcarea prevederilor art.134¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei și respectiv .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea recunoaște *“că suma de TVA dedusa nu corespunde celei înscrise în factura, însă cu toate acestea, consideră ca autoritatea fiscală nu a respectat prevederile art.7 alin.3 din Codul de procedura fiscală, respectiv nu a atenționat societatea în timpul controlului despre situația constatată pentru a face corecțiile necesare”*.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 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, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.X/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează : „*Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.*”

Se reține că S.C. .X.S.R.L., deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, prin contestație nu aduce argumente referitoare la TVA în sumă de .X. lei și respectiv .X. lei din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care 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 pct. 11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea

contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma de X lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, contestația se va respinge ca nemotivată și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

7. Referitor la TVA aferentă unor exporturi de bunuri și prestările de servicii în sumă de **X lei** și accesorii aferente în sumă de **.X lei** pentru exporturile de bunuri și prestările de servicii **cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă S.C. .X.S.R.L. poate beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă exporturilor realizate în perioada noiembrie 2008 - decembrie 2009, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2011 nu au fost analizate în detaliu documentele prezentate în timpul inspecției fiscale, iar societatea prezintă documente suplimentare în justificarea acestor operațiuni.**

În fapt, S.C. .X.S.R.L. a efectuat în perioada verificată livrări de bunuri către beneficiari din afara Comunității Europene pentru care nu a prezentat declarații vamale de export sau a prezentat documente justificative care prezintă deficiențe, respectiv :

- nu au fost prezentate declarații vamale de export, documente de însoțire la export certificate de Biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar în care să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală, sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de Biroul vamal,
- nu au fost prezentate documente de transport care atestă că bunurile au părăsit Comunitatea.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA în sumă de X lei, în baza prevederilor art.143 alin.1 lit. a), b) și c) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.3 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea arată că regimul probator pentru serviciile de refacturări de costuri de transport este cu totul diferit față de cel al unei operațiuni de export de bunuri, motiv pentru care consideră că facturile care au fost prezentate în timpul inspecției sunt suficiente pentru susținerea regimului fiscal de scutire TVA.

De asemenea, prezintă o serie de documente aferente unor operațiuni care au fost încadrate ca și export de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat, necesitatea prezentării aceluiași documente, în fapt ele reprezentând servicii de transport aferente livrărilor de bunuri sau alte prestări de servicii și solicită reconsiderarea acestor operațiuni pentru TVA în sumă de X lei.

Deși, societatea contestă TVA în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației se investește cu soluționarea TVA în sumă de X lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, conform prevederilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.143 alin.(1) lit.a), b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional : (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său ;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care

sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. (...)

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la [art. 141](#), legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la [art. 144](#) alin. (1) lit. a)”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.2 din Anexa 1 la O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile [art. 143](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

și respectiv art.4 din același act normativ :

“(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor [art. 143](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la [art. 141](#) din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la [art. 143](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 133](#) din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform [art. 150](#) alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal;

b) contractul încheiat cu beneficiarul;

c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;

d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a beneficia de scutirea la plata TVA societatea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții : existența facturii care să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de lege, contracte, documente de transport și documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.

Se reține organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe în justificarea livrărilor de bunuri către beneficiari din afara Comunității Europene, nefiind prezentate :

- declarații vamale de export,
- documente de însoțire la export certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar în care sa fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamala, sau confirmarea electronic a parasirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;
- documente de transport care atestă că bunurile au părăsit Comunitatea.

La contestație, societatea a prezentat o serie de documente referitoare la operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, pentru care a solicitat reconsiderarea unor operațiuni pentru TVA în sumă de X lei (tabele nr.3 și nr.4), precum și alte documente în justificarea unor operațiuni de export, solicitând reanalizarea acestora în temeiul prevederilor art.213 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatarea de a nu acorda scutirea de TVA în sumă de X lei aferentă facturii nr. .X./02.03.2009 cumpărător firma .X. Renault pe motivul că *“nu au fost prezentate documente de transport care să ateste că bunurile au părăsit Comunitatea europeană”*, fără să analizeze DVE .X.3 (dacă este confirmată sau nu de listele ANV) prezentată și la Nota explicativă din 15.09.2011, în sensul dacă acest document justifică scutirea de TVA pentru export.

Referitor la TVA în sumă de X lei petenta sustine ca *“o serie de operațiuni indicate în tabelul nr. 3 din contestație au fost încadrate ca și export de bunuri pentru care s-a apreciat, sub aspect probator, necesitatea prezentării aceluiași documente, în fapt ele reprezentând servicii de transport aferente livrarilor de bunuri sau alte prestări de servicii (reprelucrări bunuri)”* ori regimul probator pentru serviciile de refacturări de costuri de transport este cu totul diferit de cele ale unei operațiuni de export de bunuri.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatarea de a nu acorda scutirea de TVA în sumă de X lei pentru facturile nr..X./28.11.2008, nr..X./28.11.2008 și nr..X./28.11.2008, pe considerentul că *“nu au fost prezentate documente specifice de transport, care să ateste că bunurile părăsesc Comunitatea, sau că facturile nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal”*, fără să analizeze în detaliu documentele prezentate în justificare la anexa nr.15 din Nota explicativă din 15.09.2011, față de posibilitatea luării în considerare ca documente doveditoare a efectuării exporturilor și a listelor transmise de ANV la solicitarea organelor de inspecție fiscală.

Cu privire la Declarația nr..X. se reține că societatea a depus la anexa nr.13 din prezenta contestație, adresa nr..X./05.10.2011 înregistrată la DJAOV X sub nr.X/13.10.2011, aflată la fila 409 din dosarul cauzei, din analiza căreia reiese că *“s-a efectuat exportul către destinatarul X Turcia, confirmată de dovada plății facturilor, declarație vamală de export și documente însoțitoare MRN X/28.09.2011–ambalaje, MRN .X./28.09.2011*

SET FISE, certificat ATR nr.0081276, facturi nr.9X și nr.X, factura ambalaje X/1”, ceea ce constituie dovezi suficiente pentru dovedirea operațiunilor de export.

Se reține că societatea depune la anexa nr.15 la contestație, la fila 410 din dosarul cauzei, facturile nr..X./10.11.2008 și nr..X./02.12.2008 către .X., solicitând reanalizarea acestora, pe motiv că *“facturile .X. și .X. reprezintă livrări intracomunitare pentru care nu este nevoie de Declarație vamală de export”*, dar asupra acestora organul de soluționare nu se poate pronunța în lipsa de la dosarul cauzei a *“listei oficiale primite de la ANV”*, la care se face referire la pagina 46 din contestație, cât și prin adresa DGAMC nr.X/09.12.2011.

În aceeași situație se află și afirmația petentei, potrivit căreia *“pentru factura .X. (Cumparator X) a fost depusa declarația vamală .X.3, care apare confirmată în lista transmisă de ANV și pe cale de consecință, considerăm în baza informării oficiale primite de la vamă că operațiunea este justificată”*.

De asemenea, se reține că în lipsa contractelor de transport, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra afirmației societății potrivit căreia *“nu întotdeauna biroul vamal de ieșire este un birou vamal situat într-un alt stat membru, în cazul în care mărfurile sunt transportate în baza unui contract unic de transport care asigură ieșirea mărfurilor de pe teritoriul Comunității, biroul vamal de export și biroul vamal de ieșire va fi același (art.793 alin.2 lit. b) din Regulamentul CEE nr.2454/1992 – Regulamentul vamal comunitar), ca atare în astfel de cazuri formalitățile vamale efectate în România sunt necesare și suficiente pentru dovedirea operațiunilor de export”*.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) 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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 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, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor ține cont de afirmațiile petentei referitoare la *“factura nr..X. cu valoarea sub 10 euro”* și cele privind justificarea exportului temporar realizat cu DVE .X..

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 pentru suma de X lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, se va desființa decizia de impunere și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente.

8. Referitor la TVA suplimentară pentru minusuri de inventar in suma de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X.S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune ca urmare a inventarierii patrimoniului, în condițiile în care deși prin contestație societatea precizează că acestea ar reprezenta “pierderi tehnologice”, totuși nu prezintă documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare inventarului efectuat la finele anului 2008 au fost constatate minusuri de gestiune în valoare de X lei care **nu** au fost înregistrate în contabilitatea societății și pentru care societatea avea obligația colectării TVA.

De asemenea, în urma inventarierii efectuate la finele anului 2009 au fost constatate minusuri de gestiune în valoare de X lei din care societatea a înregistrat în contabilitate suma de X lei și a colectat TVA aferentă în sumă de X lei.

Pentru minusurile de gestiune în sumă de X lei și respectiv X lei, neînregistrate în contabilitatea societății, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X lei și respectiv de X lei, în conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că diferențele pe care autoritatea fiscală le-a clasificat ca fiind “minusuri de inventar” sunt de fapt “pierderi tehnologice” care sunt justificate de activitatea desfășurată de societate și a prezentat în justificare extras din *“Raport de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul faptic și socul scriptic la inventarul pe anul 2007 la S.C. .X.S.R.L.”*

Deși, societatea contestă TVA în sumă de X lei, organul de soluționare a contestației se investește cu soluționarea TVA în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011, conform prevederilor art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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, la art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*b) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, **precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă**, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”.*

Potrivit acestor prevederi legale, nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI din Codul fiscal.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale mai sus citate, se reține că se datorează taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile Titlului VI *“Taxa pe valoarea adăugată”*, aferentă bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, a bunurilor pierdute ori furate, dovedite legal, a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, a activelor corporale fixe casate, precum și a perisabilităților, în limitele stipulate prin lege, cu alte cuvinte a bunurilor neimputabile și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile art.134¹ și 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„Art. 134¹ 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.134² 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.

Se reține că inventarierea la S.C. .X.S.R.L. s-a efectuat în baza Deciziei nr.1/10.12.2008 prin care au fost numite comisii de inventariere și au fost întocmite Procese verbale de inventariere pentru fiecare gestiune în parte, respectiv X și X.

Ca urmare a inventarului efectuat la finele anului 2008, au fost constatate, de catre societate, minusuri de gestiune în valoare de X lei (compusă din X lei la gestiunea X și X lei la gestiunea Ineu), sumă care nu a fost înregistrată în contabilitatea societății.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate a reieșit că urmare Deciziei nr.1/10.11.2009, comisia de inventariere a stabilit un minus de gestiune în valoare totală de X lei la gestiunea X din care S.C. .X.S.R.L. a evidențiat și înregistrat în contabilitate doar suma de X lei pentru care a colectat TVA în suma de X lei, iar minusurile de gestiune în sumă de X lei nu au fost înregistrate în contabilitatea societății.

Totodată, ca urmare a inventarului efectuat la gestiunea Ineu, comisia de inventariere a stabilit un minus de gestiune in valoare totala de X lei din care societatea a evidentiat și inregistrat în contabilitate doar suma de X lei pentru care a colectat TVA in suma de X lei, iar pentru minusurile de gestiune în sumă de X lei nu au fost înregistrate în contabilitatea societății.

În concluzie rezultatele inventarierii patrimoniului pe anii 2008 și 2009 nu au fost înregistrate în contabilitatea societății, cu încălcarea prevederilor art.7 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(1) Persoanele prevăzute la **art.1** au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și

capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”

Se reține că pentru deficiențele constatate a fost întocmit și procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. X/15.09.2011, administratorul societății însușindu-și deficiențele constatate prin semnarea acestuia, fără obiecțiuni și achitând amenda stabilită.

Față de prevederile legale suscitade potrivit cărora bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate unor livrări de bunuri cu plată, se reține că S.C. .X. S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor lipsuri la data constatării lor prin inventarierea anuală.

Referitor la documentul la care se face referire prin contestație, respectiv extras din *“Raport de analiză în vederea identificării și explicării diferențelor între stocul factual și stocul scriptic la inventarul pe anul 2007 la S.C. .X.S.R.L.”*(care nu este depus la dosarul cauzei) se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat și verificat modul de efectuare și înregistrare a rezultatelor inventarierii aferente anilor 2008 și 2009 și nu ale anului 2007 la care face trimitere petenta, totodată aceasta nu prezintă nici cu ocazia contestației documente suplimentare, cum ar fi norme proprii de consum în vederea stabilirii pierderilor tehnologice, în susținerea afirmațiilor sale că *“rețeta unui produs fix este fixă și nu cunoaște nicio toleranță sau discrepanță fizică”* și că *“în rețetare nu sunt cuprinse pierderi tehnologice”*.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia aceste minusuri ar reprezenta de fapt diferențe normale care apar în timpul procesului de producție și care se încadrează în normele de consum, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda scutiri de taxă pe valoarea adăugată în situația constatării unor lipsuri în gestiune, chiar dacă acestea ar reprezenta *„diferențe normale care apar în timpul procesului de producție”*.

Mai mult, dacă aceste lipsuri din gestiune constatate la inventariere ar fi fost pierderi tehnologice prevăzute prin normele de consum, societatea ar fi trebuit să le înregistreze în evidențele contabile, în baza unor documente justificative, cum ar fi bonuri de consum, fișe de consum,

rapoarte de producție, la momentul constatării lor, astfel ca acestea să nu se mai regăsească la momentul inventarierii.

Se reține că S.C. .X.S.R.L. nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, norme proprii de consum stabilite în anii fiscali 2008 și 2009 în vederea determinării pierderilor tehnologice aferente rețetei unui produs finit, așa cum pretinde prin contestație.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au avut la bază evidența contabilă, documentele prezentate de petenta, minusurile stabilite de către comisiile proprii de inventariere, numite prin decizii nr.X/10.12.2008 și nr.X/10.11.2009 și Procesele verbale de inventariere întocmite pentru fiecare gestiune în parte, respectiv X și X, în lipsa unor norme proprii de consum privind eventuale pierderi tehnologice, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat TVA în sumă de .X. lei, în temeiul art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută 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 OPANAF 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”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

9. Referitor la TVA în suma de .X. lei, accesorii în suma de .X. lei aferente livrarilor de bunuri și prestari de servicii intracomunitare **Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.S.R.L. nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri și servicii, pe motiv că nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că deține documente de transport, pe care le anexează în susținerea cauzei, susținând că lipsa ștampilei destinatarului nu anulează calitatea de document justificativ a CMR-ului.**

În fapt, S.C. .X.S.R.L. a efectuat în perioada noiembrie 2008 - decembrie 2009, livrări de bunuri și servicii către beneficiari din Comunitatea Europeană, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate nu a reieșit că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru de către furnizorul S.C. .X.S.R.L., sau de către o altă persoană în contul acestuia.

S-a mai constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA aferentă serviciilor intracomunitare prestate, deoarece nu a prezentat un document care să ateste faptul că serviciile au fost efectiv prestate în alt stat membru, sau că serviciile prestate se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate a reieșit că bunurile și serviciile prestate au fost puse la dispoziția cumpărătorului sau au fost efectuate pe teritoriul României, fiind încălcate prevederile art.133 alin.2 lit.c) și lit.h), art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.10 alin.1 lit. a, b și c din OMFP nr.2222/2006 și pct.15¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră aceste constatări ca fiind netemeinice și nelegale, invocând art.5 din Convenția CMR adoptată la Geneva în anul 1956, potrivit căruia scrisoarea de trasura va fi întocmită în trei exemplare originale, pentru fiecare parte, semnate de expeditor și transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsura o permite.

De asemenea, invocă prevederile art.9 alin.1 din Convenție potrivit căruia *“Scrisoarea de trasura face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator”* și ale art.6 din același act normativ care deși *“indică elementele pe care trebuie să le conțină documentul CMR, nu trebuie interpretat în sensul în care acestea sunt obligatorii, iar lipsa lor ar conduce implicit la nulitatea contractului”*.

În drept, referitor la livrările intracomunitare se disting două situații, livrările de bunuri și cele de servicii :

a) În materia livrărilor de bunuri art.128 alin.(1) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„ (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. (...)

(9) *Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

La art.126 alin.9 lit.b) din același act normativ se prevede că :

“b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 143 - 144¹](#)”.

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare și transport internațional este reglementată de art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele :

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (...).

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă”.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează :

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi : contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente, cu excepțiile prevăzute de lege.

b) În materia prestărilor de servicii intracomunitare sunt incidente prevederile art.129 alin.1, art.133 alin.2 lit.c) și lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.129 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 128](#).

Art.133 (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi : [...]

c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri. Prin excepție, în cazul în care serviciul de transport este prestat unui client care, pentru prestarea respectivă, furnizează un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului, se consideră că transportul are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri ale cărui :

1. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în două state membre diferite; sau

2. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în același stat membru, dar transportul este efectuat în legătură directă cu un transport intracomunitar de bunuri ; [...]

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii :

1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6)”.
Acesta este textul corect și complet al legii.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.15¹ (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, potrivit căror :

“15[^]1. (1) În sensul [art. 133](#) alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operațiunile umane și mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decât cele de natură intelectuală sau științifică, respectiv servicii ce constau, printre altele, în procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor mobile corporale. Expertizele privind bunurile mobile corporale cuprind examinarea unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora. Ambalajele sau alte bunuri utilizate, în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrări ori expertize în sensul [art. 133](#) alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri, ci ca fiind parte a serviciului prestat”.

Scrisoarea de transport CMR este documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, potrivit art.40 alin. 4 din OMTCT nr.1892/2006 care prevede că :

*“(4) Pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic internațional, prin document de transport se înțelege **scrisoarea de transport C.M.R. prevăzută de Convenția C.M.R.**”*

Documentele de transport rutier sunt reglementate prin Decretul 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, care la art.5 prevede :

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din același act normativ, scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*

- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând fi imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de către transportator. Exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură care însoțește marfa este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

În concluzie, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

În sprijinul celor de mai sus pledează și prevederile art.30 din Decretul nr.451/1972 din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră, până la proba contrarie, că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură.

Mai mult, Decretul nr.451/1972 nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul nr.2 al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici nu prevede că primul exemplar, cel al expeditorului să fie transmis pentru semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

Față de prevederile legale suscitade, se reține ca întemeiată susținerea din contestație, potrivit căreia „*din punct de vedere formal, lipsa CMR, sau lipsa unor elemente din aceasta nu conduce la concluzia că, contractul de transport nu există sau că transportul mărfurilor nu s-a realizat*

efectiv”, motivat de faptul că respectiva condiție este îndeplinită, deoarece: „*societatea deține informări oficiale de la beneficiari, cum că mărfurile au fost recepționate (anexa nr.11) dar și pentru că facturile aferente acestor livrări au fost achitate de către beneficiarii respectivi*”.

La art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că : “*Contestatorul [...] poate să depună probe noi în susținerea cauzei*”.

Exemplificăm cu certificatele atașate la contestație, anexa nr.11 aflată la fila 333 din dosarul cauzei :

- certificat din data 02.06.2011 emis de X SRO în calitate de cumpărător al bunurilor livrate de S.C. .X.S.R.L. și a fost emis pentru a confirma că bunurile conținute în factura nr.X/04.08.2009 și în dispoziția de livrare nr.X au ajuns în Slovacia, conform destinației agreeate,
- certificat din data 02.06.2011 emis de Johnson Controls Headliner GMBH în calitate de destinatar al bunurilor livrate de S.C. .X.S.R.L. și a fost emis pentru a confirma că bunurile conținute în dispoziția de livrare nr.X și factura nr.X/05.12.2008 au ajuns în Bremen, conform destinației agreeate,
- certificat din data de 09.06.2011 emis de X Automotive X & Co.KG în calitate de destinatar al bunurilor livrate de S.C. .X.S.R.L. și a fost emis pentru a confirma că bunurile conținute în dispoziția de livrare nr.X și factura nr.X/06.12.2008 au ajuns în X, conform destinației agreeate.

Se reține că prin Nota explicativă din 15.09.2011 au fost prezentate referitor la anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011, certificate și CMR-uri în justificarea unui număr de 58 de facturi, pentru care solicită reanalizarea față de prevederile legale și față de prevederile Deciziei C-409/04 Teleos și alții versus Commissioners of Custom & Excise din Regatul Unit al Marii Britanii a Curții Europene de Justiție privind aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere utilizând documente aparent reale.

Prin Decizia C-409/04 a Curții Europene de Justiție s-a decis că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Având în vedere cele precizate mai sus, din analiza Raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere CMR-urile menționate în justificarea celor 58 de facturi, deși avea posibilitatea să analizeze în detaliu respectivele documente care au fost prezentate și la nivelul Notei explicative din 15.09.2011.

Astfel, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României, întrucât din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condițiile de livrare prevăzute în contractele încheiate de societatea contestatoare cu societăți din statele membre, documente în absența cărora organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța.

Totodată, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să verifice dacă societatea a încasat contravaloarea bunurilor livrate, documentul justificativ fiind dovada plății tranzacției, iar faptul că unele CMR-urile nu sunt confirmate de către destinatar, nu îi poate lua acesteia dreptul de scutire de TVA pentru operațiunile privind livrările intracomunitare de bunuri/servicii, având în vedere și politica comunitară în domeniu, potrivit căreia trebuie avută în vedere prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește documentele de transport.

De asemenea, prin Nota explicativă din 15.09.2011 au fost prezentate referitor la anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011, un număr de 23 de facturi de prestări servicii, despre care societatea susține că *„s-a constatat încadrarea eronată a operațiunilor de prestări servicii către parteneri din Comunitate, ele fiind eronat considerate livrări, deci aceste operațiuni sunt scutite, conform art.129 din Codul fiscal, nefiind necesară dovedirea livrării pentru a beneficia de scutirea de TVA”*.

Referitor la acest aspect, exemplificăm cu facturile fiscale nr.X/30.04.2009, nr.X/30.04.2009 și nr.X/30.04.2009 despre care la pagina 46 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.09.2011 s-a constatat că *„nu au fost prezentate documente specifice de transport în funcție de tipul transportului, din care să rezulte că transportul a fost efectiv prestat că a ajuns la locul de sosire, respectiv dacă transportul a fost încheiat, conform prevederilor art.133 alin.2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”* și pentru care nu s-a acordat scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri prevăzută de art.143 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) 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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 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, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele prezentate prin Nota explicativă din 15.09.2011 și pe parcursul căii administrative de atac, în sensul dacă sunt îndeplinite condițiile legale de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri și servicii, având în vedere Decizia C-409/04 a Curții Europene de Justiție

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, se va desființa decizia de impunere și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1), alin.3 și alin.3¹ 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) și lit.b), pct.11.6 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, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
X lei - majorări și penalități de întârziere la plată aferente.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
X lei - majorări și penalități de întârziere la plată aferente.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.09.2011 pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
X lei - majorări și penalități de întârziere la plată aferente,
urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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