

**DECIZIA NR. 915/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 34018/18.09.2015**  
**și reînregistrată sub nr. 15059/24.04.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către A.J.F.P. X–Serviciul Juridic, prin adresa nr. 9673/23.04.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X sub nr. 15059/24.04.2019, cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de către SC X SRL, cu domiciliul fiscal în mun. X, str. Livezilor nr. 10, jud. X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. JX/2014, având cod unic de înregistrare ROX.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 6880/31.08.2015, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2015, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2015 și **are ca obiect suma totală de X lei, din care:**

- X1 lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- X2 lei - taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- X3 lei - dobânzi de întârziere TVA;
- X4 lei - penalități de întârziere TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2015, respectiv data de **31.07.2015**, și data depunerii Contestației la A.J.F.P. X unde a fost înregistrată sub nr. 6880, respectiv data de **31.08.2015**, așa cum reiese de pe ștampila acestei instituții aplicată pe originalul Contestației.

În cauză, prin Decizia nr. 9685/08.12.2015, D.R.G.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații a dispus suspendarea soluționării cauzei cu privire la suma totală de X lei, din care X5 lei TVA și X6 lei accesorii aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2015 contestată de SC X SRL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor menționate în decizia de mai sus.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 15059/24.04.2019, A.J.F.P. X –Serviciul Juridic a înștiințat cu privire la faptul că prin Încheierea din data de 17.04.2019 pronunțată în dosarul nr. X/62/2019, Tribunalul X a respins plângerea formulată de AJFP X împotriva soluției de clasare dispusă prin rechizitoriul întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul penal nr. X/P/2015, menținută prin Ordonanța prim procurorului Parchetul de pe lângă Tribunalul X II-2/2018 din data de 11.02.2019, soluția fiind definitivă.

La dosarul contestației se află anexate copii după Ordonanța de clasare din data de 23.11.2018 în dosarul nr. X/P/2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Ordonanța prim procurorului Parchetul de pe lângă Tribunalul X II-2/2018 din data de 11.02.2019, Încheierea penală nr. 37/Camera preliminară din 17.04.2019 și după Referatul motivat cu propunere de clasare în dosarul X/P/2015.

Contestația este formulată prin Cabinet individual de avocat ID la dosar fiind anexată Împun-  
ternicirea avocațială seria X nr. 88505/31.08.2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2) și art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este legal investită să soluționeze contestația formulată de către SC X SRL, prin avocat împuternicit.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv împotriva TVA în sumă de X5 lei și a accesoriilor aferente în sumă de X6 lei, stabilite suplimentar de plată, astfel:**

- TVA aferentă perioadei 01.12.2014- 31.01.2015 în sumă de X7 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de X8 lei, penalități de întârziere aferente în sumă de X9 lei din care:
  - TVA aferentă perioadei 01.12.2014- 31.12.2014, în sumă de X10 lei, dobânzi de întârziere în sumă de X11 lei, penalități de întârziere în sumă de X12 lei;
  - TVA aferentă perioadei 01.01.2015- 31.01.2015. în sumă de X13 lei, dobânzi de întârziere în sumă de X14 lei, penalități de întârziere în sumă de X15 lei;
- TVA aferentă perioadei 01.02.2015- 31.03.2015 în sumă de X16 lei, dobânzi de întârziere în sumă de X17 lei, penalități de întârziere în sumă de X18 lei.

**În susținerea contestației,** petenta aduce următoarele argumente:

- modificările efectuate pe documentele de transport în cauză au fost efectuate de mână, prin adăugarea unei cifre, de regulă în fața greutății ce fusese înscrisă riginal în CMR cu tehnica de calcul, prin imprimare. Petenta consideră că aceste modificări denaturează exclusiv conținutul CMR-ului, dar nu au efect asupra celor înscrise în facturi și deci nici asupra tranzacției comerciale cu respectivul furnizor;
- în motivarea în drept a contestației petenta invocă prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pe cele ale art. 128 alin. (9) din același act normativ;
- societatea consideră că scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, respectiv de către beneficiar, neexistând prevederi exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente;
- petenta afirmă că modificările din cele 6 CMR-uri au fost efectuate de către conducătorii auto, angajați ai societății transportatoare, pentru a justifica un consum mai mare de combustibil decât cel real, și pentru a-și însuși diferența de combustibil. În susținere, aceasta face referire la declarația din 15.07.2015 a conducătorului auto care a efectuat 3 din cele 6 transporturi- Haiduc Dumitru Alexandru, în care menționează că el a efectuat modificările, acesta precizând ulterior că el a modificat toate cele 6 CMR-uri;
- o cantitate de mărfuri având o greutate conformă cu cea înscrisă de mână în CMR nu ar fi încăput pe numărul de cărucioare înscris în CMR-uri iar ambalajele nu ar fi rezistat fizic unor asemenea greutăți;
- referitor la precizarea inspectorilor fiscali că CMR-urile aferente acestor achiziții intracomunitare sunt întocmite doar pentru beneficiarul X SRL, nefiind menționat alt beneficiar, petenta afirmă că în cazul transportului în grupaj se întocmește câte un CMR pentru fiecare beneficiar în parte, deoarece exemplarul 2 trebuie remis de transportator în original destinatarului mărfii, așa cum prevede Decretul nr. 451/1972 la art. 5;
- societatea precizează că transportatorul a confirmat că niciodată nu au fost transportate mai multe cărucioare, cutii, paleți, decât cele comandate de către X SRL și înscrise în CMR ca număr;
- recepția mărfurilor s-a efectuat pe număr de fire și nu ca greutate a florilor;
- în privința sumei de X21 lei reprezentantul societății susține că au fost prezentate documente justificative care îndeplinesc condițiile art. 6 din Legea 82/1991 respectiv ale art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Față de cele menționate mai sus, petenta solicita admiterea contestației și anularea în tot a Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2015.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2015, față de TVA în sumă de X2 lei solicitată la rambursare de S.C. X S.A. prin decontul de TVA nr. INTERNT-68X25923-2015/07.04.2015, aferent lunii martie 2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de X2 lei și au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății TVA în sumă de X1 lei și accesorii aferente în sumă de X6 lei, perioada verificată fiind 01.12.2014-31.03.2015.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2015 contestate, S.C. X S.R.L. are ca principal obiect de activitate declarat „Comerț cu ridicată al florilor și al plantelor” cod CAEN 4622 iar în perioada verificată a înregistrat venituri în principal din comerțul cu ridicata cu produse alimentare, la extern și cu plante și flori, la intern.

Inspecția fiscală având ca obiect verificarea TVA rambursată sub rezerva controlului ulterior pentru perioada 01.12.2014-31.01.2015 și efectuarea de verificări anticipate pentru TVA solicitată la rambursare aferentă perioadei 01.02.2015-31.03.2015, a fost efectuată în perioada 23.04.2015-13.07.2015 și a fost suspendată între 04.05.2015 și 06.07.2015 pentru efectuarea unor controale încrucișate.

În conformitate cu documentele întocmite urmare a inspecției, TVA în sumă de X5 lei, contestată de societate, are la bază următoarele constatări ale inspectorilor fiscali:

1) Potrivit Jurnalului de cumpărări întocmit de societate pentru luna decembrie 2014, TVA deductibilă este în sumă de X19 lei, iar în Decontul de TVA al lunii decembrie 2014 societatea declară TVA dedusă în sumă de X20 lei, rezultând TVA dedusă fără documente justificative în sumă de X21 lei.

2) Echipa de inspecție fiscală a constatat că aferent achizițiilor intracomunitare de flori există diferențe nejustificate între cantitățile facturate de vânzător și cele transportate de transportator.

Astfel, aferent perioadei supusă inspecției fiscale, s-a constatat că operatorul economic a realizat mai multe achiziții intracomunitare de plante și flori de la furnizori din Olanda, pentru care vânzătorul a întocmit factura și CMR-ul aferent, în care sunt înscrise numărul de plante livrate, precum și cantitățile brute și nete ale acestora. Urmare a verificării corespondenței cantităților (kg) înscrise în factura de livrare cu cele din CMR-ul aferent, au fost constatate cazuri în care acestea nu coincid, respectiv CMR-ul prezintă modificări efectuate manual ale datelor înscrise inițial cu mijloacele de imprimare electronice.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că în fiecare factură de achiziție de plante și flori, există înscrisă o cantitate netă (doar greutatea mărfii) și o cantitate brută (greutatea mărfii la care s-a adăugat greutatea ambalajelor), cantitatea brută fiind completată cu tehnica de calcul și pe CMR. Totodată, organele de control precizează că pe fiecare factură de achiziție, la coloana „box” sunt specificate și cărucioarele metalice, respectiv există mențiunea „KK”.

Spre exemplificare, se precizează că în conformitate cu cele înscrise în factura 20141912/01.12.2014, au fost livrate mărfuri a căror cantitate netă este de 137 kg iar cantitatea brută este de 202 kg, organele de control concluzionând că diferența de 65 kg reprezintă greutatea ambalajelor. Deoarece în factura emisă de furnizor sunt înscrise în coloana „boxes” mențiuni referitoare la cărucioarele metalice și, întrucât sunt înscrise și cantitățile brute ale mărfurilor, s-a constatat că greutatea cărucioarelor este inclusă în greutatea brută menționată de furnizor.

Referitor la documentul CMR din data de 01.12.2014, prezentat pentru a justifica transportul mărfurilor înscrise în factura 20141912/01.12.2014, organele de control precizează că are modificată cantitatea brută înscrisă inițial, de 202 kg, în 1.202 kg.

În raportul de inspecție se mai menționează că în evidența contabilă înregistrarea intrării de mărfuri s-a efectuat pe număr de bucăți de plante care au fost facturate, valoarea de intrare fiind cea înscrisă în factura de achiziție.

În condițiile în care:

- a) nu pentru toate achizițiile intracomunitare de flori și plante (pentru care, în perioada decembrie 2014- martie 2015, s-au întocmit 12 CMR-uri) au fost modificate cantitățile, ci numai pentru 6 transporturi;
- b) cărucioarele metalice nu sunt facturate de vânzător, nici nu se regăsesc înregistrate în evidența contabilă, nici nu se poate demonstra existența lor în camioanele cu care s-a efectuat transportul;
- c) produsele livrate de vânzător au înscrisă cantitatea brută a produselor, deci cu tot cu ambalaje, fiind menționate exact cantitățile de cutii (boxes) în care au fost ambalate plantele;
- d) transportatorul nu recunoaște că el ar fi efectuat modificările în urma efectuării unor cântăriri;
- e) diferențele cantitative sunt rezultatul modificărilor prin adăugarea unei cifre la începutul sau finalul numărului deja imprimat;
- f) toate aceste documente de transport (CMR-uri) ce poartă ștampila ANAF pentru control trafic și care au suferit modificări ale cantităților înscrise, se regăsesc arhivate și în baza de date a ANAF- Trafic Control;

organele de control concluzionează că verificarea documentară a transporturilor s-a făcut în baza acestor documente modificate și nu se poate considera ca suficientă și justificată explicația conform căreia diferențele dintre cantitățile facturate de vânzător și cele care au fost transportate, reprezintă greutatea unor cărucioare metalice, a unor găleți și alte obiecte de tipul ambalajelor.

Totodată, având în vedere că:

- s-a concluzionat că în gestiunea societății au intrat cantități mai mari de plante și flori decât cele care au fost înregistrate, respectiv au intrat exact cantitățile înscrise pe CMR ca fiind transportate de la furnizorii intracomunitari,
- toate cantitățile evidențiate în contabilitate ca fiind intrate au și fost livrate, soldul gestiunii de marfă fiind zero la fiecare sfârșit de lună,

echipa de inspecție fiscală consideră că X SRL a livrat cantități mai mari de plante și flori decât cele evidențiate în documentele primare și cele contabile, precum și în declarații.

Drept urmare în baza prevederilor art. 11 alin. (1), ale art. 128 alin. (1) și ale art. 137 alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 6, art. 7 alin. (2), art. 14 și ale art. 23 OG 92/2003/R, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea diferențelor cantitative de plante și flori achiziționate din spațiul intracomunitar considerate a fi livrate fără a fi evidențiate și declarate, nici la intrarea și nici la ieșirea din gestiunea X SRL, fiind stabilită TVA colectată suplimentară în sumă de X22 lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a inspecției fiscale, în sumă de X1 lei, organele de control au calculat accesorii în sumă totală de X6 lei, din care X3 lei dobânzi și X4 lei penalități de întârziere, până la data de 10.07.2015.

**Astfel:**

Pentru perioada 01.12.2014-31.12.2014

Organele de control au constatat că în data de 28.01.2015 societății i-a fost rambursată fără drept TVA în sumă de X23 lei, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 120 alin. (7) și ale art. 120<sup>1</sup> alin. (2) din același act normativ, au calculat dobânzi și penalități de întârziere după cum urmează:

X23 lei x 0,03% x 163 zile = X24 lei dobânzii,

X23 lei x 0,02% x 163 zile = X25 lei penalități.

Pentru perioada 01.01.2015-31.01.2015

Organele de control au constatat că în data de 26.02.2015 societății i-a fost rambursată fără drept TVA în sumă de X26 lei, și că societatea trebuia să achite la bugetul de stat TVA în

sumă de X27 lei, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 120 alin. (7) și ale art. 120<sup>1</sup> alin. (2) din același act normativ, au calculat dobânzi și penalități de întârziere până la data de 10.07.2015, după cum urmează:

X26 lei x0,03%x 134 zile =X28 lei dobânzii,  
X27 lei x0,03%x 133 zile =X29 lei dobânzii,  
X26 lei x0,02%x 134 zile =X30 lei penalități,  
X27 lei x0,02%x 133 zile =X31 lei penalități.

#### Pentru perioada 01.02.2015-31.03.2015

Organele de control au constatat că societatea datorează bugetului de stat TVA în sumă de X32 lei, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 120 alin. (7) și ale art. 120<sup>1</sup> alin. (2) din același act normativ, au calculat dobânzi și penalități de întârziere până la data de 10.07.2015, după cum urmează:

X32 lei x0,03%x 76 zile =X33 lei dobânzii,  
X32 lei x0,02%x 76 zile =X34 lei penalități.

În urma inspecției au fost calculate obligații suplimentare în sumă totală de X lei, din care X1 lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată, X2 lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, X3 lei dobânzi de întârziere și X4 lei penalități de întârziere.

***III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

***III. 1. Referitor la TVA în sumă de X21 lei și la accesoriile aferente în sumă de X35 lei Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care documentele prezentate de petentă precum și argumentele și motivațiile aduse la contestație nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în Jurnalul de cumpărări întocmit de societate pentru luna decembrie 2014, societatea totalizează, în baza documentelor justificative înscrise în acesta, TVA deductibilă totală de X19 lei iar în Decontul de TVA al lunii decembrie 2014 societatea declară TVA deductibilă aferentă achizițiilor de pe piața internă în sumă de X20 lei, rezultând TVA dedusă în sumă de **X21 lei** pentru care nu au fost prezentate documente justificative și care nu se regăsește în jurnalul de cumpărări.

În contestația formulată petenta susține că „*În privința sumei de X21 lei ce a fost dedusă fără documente justificative, echipa de control a constatat existența unor modificări efectuate în data de 15.07.2015 în sensul că, factura nr. 40/05.02.2015 emisă de A SRL către subscrisa având explicația transport intracomunitar, cantitatea înscrisă 6, valoarea totală X36 lei și numele delegatului HKS a fost stornată prin factura nr. 286/15.07.2015 și a fost emisă factura nr. 287/15.07.2015 care are înscrisă explicația transport intracomunitar cantitatea înscrisă 2, valoare totală X37 lei și numele delegatului HA*”.

Această susținere este total eronată și nu poate fi reținută în soluționarea contestației, având în vedere faptul că suma de X21 lei reprezintă TVA declarată de societate în decontul de taxă dar care nu se regăsește în jurnalul de cumpărări aferent perioadei, respectiv al lunii **decembrie 2014**, astfel că nu poate avea legătură cu vreo factură emisă în luna februarie 2015. Organul de soluționare reține că pentru TVA în sumă de X21 lei petenta nu a prezentat niciun document justificativ în baza căruia și-a exercitat dreptul de deducere și în baza căruia a înscris această sumă în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014.

Astfel, nici susținerea petentei că a prezentat documente justificative care „*îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 6 din Legea 82/1991 și ale art. 6 din HG 831/1997, respectiv ale art.*

155 alin. (5) din Codul fiscal, fiind înseriate, numerotate, cuprind denumirea societății emitente, numărul de înmatriculare de la Oficiul Registrului Comerțului, codul unic de înregistrare cu atributul fiscal, sediul social, codul IBAN, capital social, elemente care respectă condițiile de formă reglementate de lege”, nu poate fi reținută de către organul de soluționare, aceasta nefiind conformă cu realitatea.

**În drept**, în conformitate cu prevederile Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în luna decembrie 2014:

**„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

(1<sup>^</sup>1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>^</sup>2 alin.

(3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1<sup>^</sup>2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>^</sup>2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>^</sup>2 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin.

(2) - (6), art. 152<sup>^</sup>3 alin. (10) sau art. 160.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>^</sup>1;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

**art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

**art. 156<sup>^</sup>2 Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>^</sup>1

*alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă având obligația să prezinte documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și să probeze că acestea sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

Totodată, din textele de lege citate rezultă că persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. Decontul de taxă va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Conform Anexei 2 „Instrucțiuni pentru completarea formularului (300)” care face parte integrantă din Ordinul nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”,

*„Secțiunea ”Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”*

**Rândul 22** - se înscriu informațiile din jurnalul de cumpărări\*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%, altele decât cele înscrise la rândul 25, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Se înscriu, de asemenea, și ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, dacă au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 24%.

**Rândul 23** - se înscriu informațiile din jurnalul de cumpărări\*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 9%, precum și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 9%, potrivit dispozițiilor art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal.

**Rândul 24** - se înscriu informațiile din jurnalul de cumpărări\*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri taxabile cu cota de 5%.

Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată este de 5%, potrivit dispozițiilor art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal.”

În speță se reține că organele de control au constatat că societatea declară în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014 TVA deductibilă aferentă achizițiilor din țară în sumă de X20 lei, cu X21 lei mai mult decât totalul TVA deductibilă conform Jurnalului de cumpărări întocmit de societate pentru luna decembrie 2014 (de X19 lei). Deși contestă stabilirea sumei de X21 lei de plată în sarcina sa, nici în susținerea contestației petenta nu prezintă documente care să justifice exercitarea dreptului de deducere pentru suma de X21 lei în luna decembrie 2014.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 73, alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și ale art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

**Art. 269 Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;

**art. 276 Soluționarea contestației**

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

Se reține că petenta avea obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și că, în susținerea contestației, trebuia să depună dovezile pe care aceasta se întemeiază, soluționarea contestației efectuându-se în limitele sesizării.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. 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;”  
**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/29.07.2015, pentru TVA în sumă de X21 lei.**

Referitor la dobânzile în sumă de X36 lei și penalitățile de întârziere în sumă de X37 lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de X21 lei, calculate după cum urmează:

X21 lei x 0,03% x 163 zile (28.01.2015-10.07.2015)=X36 lei dobânzii  
X21 lei x 0,02% x 163 zile (28.01.2015-10.07.2015)=X37 lei penalități

precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de X21 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X36 lei și penalități de întârziere în sumă de X37 lei**, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”.

Organul de soluționare reține că în privința accesoriilor, societatea nu a sesizat deficiențe cu privire la modul de calcul a accesoriilor, respectiv nr. de zile, procente aplicate, invocând în susținerea contestației doar principiul de drept „accesoriul urmează principalul” în baza căruia au fost calculate.

**III. 2. Referitor la TVA în sumă de X22 lei și la accesoriile aferente în sumă de X38 lei Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care documentele prezentate de petentă precum și argumentele și motivațiile aduse la contestație nu sunt de natură să contrazică starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că aferent achizițiilor intracomunitare de flori societatea a prezentat pentru justificare documente în care există diferențe între cantitățile facturate de vânzător și cele înscrise în documentele de transport.

Astfel, aferent perioadei supuse inspecției fiscale, s-a constatat că operatorul economic a realizat mai multe achiziții intracomunitare de plante și flori de la furnizori din Olanda, pentru care vânzătorul a întocmit factura și CMR-ul aferent, în care sunt înscrise numărul de plante livrate, precum și cantitățile brute și nete ale acestora. Urmare a verificării corespondenței cantităților (kg) înscrise în factura de livrare cu cele din CMR-ul aferent, au fost constatate cazuri în care acestea nu coincid, respectiv CMR-ul prezintă modificări efectuate manual ale datelor înscrise inițial cu mijloacele de imprimare electronice.

În raportul de inspecție se mai menționează că în evidența contabilă înregistrarea intrării de mărfuri s-a efectuat pe număr de bucăți de plante care au fost facturate, valoarea de intrare fiind cea înscrisă în factura de achiziție.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control au solicitat explicații suplimentare de la d-na TF, în calitate de împuternicit al administratorului SC X SRL, dar aceasta a afirmat că nu are cunoștință cine a făcut modificările din CMR-uri și din ce motiv.

Totodată, la transportatorul A SRL a fost solicitată efectuarea unui control încrucișat, prilej cu care inspectorii din cadrul AJFP Cluj au solicitat o Nota explicativă d-nei PA Eleonor, în calitate de administrator al societății, aceasta precizând că cifrele înscrise în rubrica „cantitate” din facturile de transport emise către SC X SRL reprezintă, în cazul florilor, cărucioare, iar în cazul alimentelor reprezintă paleți și curse și că nu știe cine a efectuat corecturi ale cantităților.

În urma inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea verificată a achiziționat cantitățile înscrise în cele 6 CMR-uri modificate (din totalul de 12 CMR-uri aferente achizițiilor intracomunitare de flori), respectiv că aceste cantități sunt cele care s-au transportat în realitate și au ajuns la beneficiarul X SRL.

Întrucât toate cantitățile de flori și plante au fost vândute către beneficiari interni, preponderent către clientul persoana afiliată B SRL și având în vedere că:

a) în gestiunea societății au intrat cantități mai mari de plante și flori decât cele care au fost înregistrate, respectiv au intrat exact cantitățile înscrise pe CMR ca fiind transportate de la furnizorii intracomunitari;

b) toate cantitățile evidențiate în contabilitate ca fiind intrate au și fost livrate, soldul gestiunii de marfă fiind zero la fiecare sfârșit de lună,

echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea diferențelor cantitative de plante și flori achiziționate din spațiul intracomunitar considerate a fi livrate fără a fi evidențiate și declarate, nici la intrarea și nici la ieșirea din gestiunea X SRL, fiind stabilită TVA colectată suplimentară în sumă de X22 lei.

**În drept**, potrivit dispozițiilor art. 128 alin. (1), art. 134, art. 134<sup>A1</sup>, art.156 și art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

**“Art. 128 Livrarea de bunuri**

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

**Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

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

**Art. 134<sup>A1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

[...]

*(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume*

scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

#### **Art. 156 Evidența operațiunilor**

**(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

#### **Art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale**

**(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> -156<sup>4</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că persoanele impozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice și poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a TVA către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului la organul fiscal competent.

Incidente speței sunt și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 6, art. 7 alin. (2) și ale art. 14 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

Legea 571/2003

#### **„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”**

OG 92/2003/R

**„Art. 6-Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.**

**Art. 7-(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.**

#### **Art. 14 Criteriile economice**

**(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.**

**(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”**

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale, putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că pentru a explica diferențele

dintre cantitățile înscrise în CMR, reprezentanta societății susține că:

- diferențele cantitative sunt ambalajele returnabile (cărucioare metalice, plăci metalice, găleți, apa din găleți, cutii), care nu se facturează către beneficiarul final. În acest sens, în data de 07.07.2015 d-na TF, în calitate de împuternicit al administratorului SC X SRL, a prezentat echipei de inspecție fiscală adresa nr. 12/07.07.2015 prin care susține cu privire la diferențele de cantități înscrise în facturile de import și cantitățile înscrise în CMR-urile aferente, *„că acestea se datorează faptului că plantele sunt transportate pe niște cărucioare metalice (ambalaj returnabil)”*;
- toate facturile de achiziție marfă din spațiul intracomunitar au fost însoțite de CMR-uri, care au înscrise greutatea mărfii facturate, precum și nr. cărucioarelor, plăcilor metalice, cutiilor, galeților, fără a indica greutatea acestora;
- recepția mărfii s-a făcut la număr de plante și flori, fără a se cântări marfa, aceasta fiind comercializată la bucată;
- niciun transport marfă nu a fost efectuat în exclusivitate pentru X SRL, transportatorul efectuând transport în grupaj (pentru mai mulți beneficiari);
- dacă au existat modificări cantitative pe CMR-uri, acestea se datorează exclusiv transportatorului;
- contribuabilul a solicitat explicații administratorului transportatorului A SRL Turda, în legătură cu modificările cantităților înscrise pe CMR- uri, și a primit următoarele informații: transporturile s-au efectuat în grupaj, niciodată marfa nu a fost cântărită individual pentru X SRL, respectiv nu există note de cântar, angajatul în funcția de șofer HA a modificat cantitățile înscrise pe CMR- uri prin aprecierea personală a greutății ambalajelor;
- SC X SRL a declarat prin declarația cod 390 pentru perioada decembrie 2014- martie 2015 întreaga cantitate de mărfuri de tipul plante și flori.

Referitor la precizările și explicațiile formulate de societate, echipa de inspecție fiscală sesizează următoarele:

- furnizorul a înscris în facturi cantitățile cu tot cu ambalaje, astfel că explicația că diferențele- cantităților înscrise în plus în CMR față de factură este dată de ambalaje returnabile, nu poate fi reținută. De altfel, petenta nu prezintă documente în susținere și nici nu justifică faptul pentru care din totalul de 12 documente de transport aferente achizițiilor intracomunitare de plante și flori din perioada decembrie 2014- martie 2015, doar 6 au suferit modificări ale cantităților înscrise inițial. Se mai reține și că petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă modul în care se face returul acestor cărucioare (documentul care însoțește cărucioarele pe drumul de retur, cine a efectuat returul);
- contribuabilul susține că toate facturile de achiziție marfă din spațiul intracomunitar au fost însoțite de CMR-uri, care au înscrise greutatea mărfii facturate, precum și nr. cărucioarelor, plăcilor metalice, cutiilor, găleților, fără a indica greutatea acestora. Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală a constatat existența unor specificații înscrise pe CMR-uri legate de prezența ambalajelor, și întrucât atât pe factură cât și pe CMR este înscrisă cantitatea brută livrată și transportată, a concluzionat că în această cantitate este cuprinsă și greutatea acestor ambalaje;
- față de afirmația contribuabilului că niciun transport marfă nu a fost în exclusivitate pentru X SRL, transportatorul efectuând transport în grupaj (pentru mai mulți beneficiari), se precizează că CMR-urile aferente acestor achiziții intracomunitare sunt întocmite doar pentru beneficiarul X SRL, nefiind menționat niciun alt beneficiar și doar acestea au făcut obiectul analizei echipei de inspecție fiscală;
- față de afirmația contribuabilului că dacă au existat modificări cantitative pe CMR-uri, acestea se datorează exclusiv transportatorului, echipa de inspecției fiscale a constatat existența următoarei clauze în Comanda/contractul de transport încheiat cu transportatorul A SRL *„conducătorul auto trebuie să verifice vizual integritatea mărfii la încărcare și conformitatea cu actele primite, inclusiv conformitatea cu instrucțiunile din prezentul contract”* și *„este interzisă (...) orice încărcare suplimentă fără acceptul X SRL”*, concluzionându-se că modificările au fost efectuate de către transportator, după verificarea

conformității mărfurilor cu actele primite de la furnizor, cu acceptul X SRL. Petenta susține că modificările nu au fost efectuate cu acordul său dar din analiza CMR-urilor se constată că acestea sunt ștampilate de beneficiar atunci când a primit produsele ce au făcut obiectul transportului, fără vreo corecție sau vreun comentariu;

- față de informațiile obținute de contribuabil de la transportator după încheierea Proiectului de Raport de inspecție fiscală, respectiv ca angajatul în funcția de șofer HA a modificat cantitățile înscrise pe CMR-uri prin aprecierea personală a greutății ambalajelor, se reține că nu în cazul tuturor transporturilor ce au cantitățile înscrise modificate pe CMR, șofer a fost HA, astfel că nu se explică modul în care acesta ar fi putut să modifice documentele înainte de controlul vamal.

Organul de soluționare reține că în Raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție a constatat existența a 6 facturi de achiziție intracomunitară însoțite de 6 CMR-uri care au suferit corecții manuale ale datelor referitoare la cantitățile de mărfuri reprezentând flori și plante transportate din Olanda în România. Coroborând informațiile înscrise în documentele avute la dispoziție (facturi achiziție, CMR-uri, facturi emise de transportator, foi de parcurs întocmite de transportator) se constată următoarele:

- pentru factura de achiziție 20141912/01.12.2014, cantitatea facturată este de 202 Kg (din care 137 kg net), cantitatea înscrisă în CMR este de 1.202 kg, șoferi- așa cum reiese din Foaia de parcurs FE și NOB. În factura de transport emisă de SC A SRL nr. 394/04.12.2014 se precizează ca și cantitate „2”, care reprezintă, în cazul florilor, conform explicațiilor date de PA Eleonor, în calitate de administrator al societății transportatoare, numărul de cărucioare;
- pentru factura de achiziție 20141990/19.12.2014, cantitatea facturată este de 370 Kg (din care 195 kg net), cantitatea înscrisă în CMR este de 2.370 kg, șoferi- așa cum reiese din Foaia de parcurs FD și HA. În factura de transport emisă de SC A SRL nr. 421/ 22.12.2014 se precizează ca și cantitate „5”;
- pentru factura de achiziție 20150076/19.01.2015, cantitatea facturată este de 320 Kg (din care 226 kg net), cantitatea înscrisă în CMR este de 2.320 kg, șoferi- așa cum reiese din Foaia de parcurs MA și HA. În factura de transport emisă de SC A SRL nr. 18/21.01.2015 se precizează ca și cantitate „2”;
- pentru factura de achiziție 20150044/12.01.2015, cantitatea facturată este de 92 Kg (din care 63 kg net), cantitatea înscrisă în CMR este de 2.092 kg, șoferi- așa cum reiese din Foaia de parcurs MA și HA. În factura de transport emisă de SC A SRL nr. 9/14.01.2015 se precizează ca și cantitate „1”;
- pentru factura de achiziție 20150129/02.02.2015, cantitatea facturată este de 251 Kg (din care 158 kg net), cantitatea înscrisă în CMR este de 2.251 kg, șoferi- așa cum reiese din Foaia de parcurs HKS și NOB. În factura de transport emisă de SC A SRL nr. 40/05.02.2015 se precizează ca și cantitate „6”;
- pentru factura de achiziție 20150170/09.02.2015, cantitatea facturată este de 289 Kg, cantitatea înscrisă în CMR este de 2.890 kg, șofer- așa cum reiese din Foaia de parcurs H și MA, factura de transport emisă de SC A SRL nr. 47/ 11.02.2015.

Astfel, referitor la documentele prezentate de petentă și la susținerea că modificările au fost efectuate de dl HA, se constată că nu sunt confirmate, în condițiile în care conform foilor de parcurs există și transporturi efectuate de alți șoferi decât HA (care a efectuat doar 3 din cele 6 transporturi care fac obiectul prezentei analize) care conțin date modificate ale cantităților transportate.

Drept urmare, referitor la copia Note explicative dată de HA în data de 15.07.2015, înaintată în data de 17.07.2015 împreună cu Punctul de vedere formulat de societatea verificată, în care acesta afirmă că: „În datele de 09.02.2015, 12.01.2015, 19.12.2014, 01.12.2014 am efectuat transport de flori ... pe relația Olanda- România” beneficiar fiind X SRL. „Pe CMR-urile

*aferele transporturilor am făcut modificări în sensul că am corectat greutatea, motivele fiind următoarele:*

*- la florile respective se mai adaugă și greutatea ambalajelor și a vaselor în care sunt transportate și care sunt pline cu apă, plus cărucioarele metalice care la rândul lor sunt foarte grele;*

*- luând în calcul toate acestea a estimat greutatea pe care a corectat-o pe CMR-uri.”*

se constată că nici aceasta nu poate fi reținută în susținerea contestației, constatându-se neconformă cu documentele prezentate.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că au existat transporturi efectuate de șoferul HA ale căror documente de transport nu au fost modificate. Astfel, aferent achiziției intracomunitare din data de 05.01.2015, cantitatea brută înscrisă de furnizor pe CMR, de 289 kg, nu a fost modificată, situație care se regăsește și în cazul achiziției intracomunitare din data de 17.02.2015, unde deși furnizorul nu a înscris pe CMR cantitatea brută, șoferul HA nu a operat modificări.

Astfel, având în vedere faptul că, în conformitate cu Foile de parcurs verificate cu prilejul controlului încrucișat efectuat la SC A SRL, la încheierea căruia a fost întocmit Proces verbal, în trei din cele șase curse analizate în speță, din echipa de șoferii nu face parte și dl. HA, nu poate fi reținută susținerea că acesta a efectuat modificările documentelor de transport, fiind în contradicție cu celelalte documente prezentate de transportator.

În plus față de aspectele arătate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat existența unor modificări efectuate în data de 15.07.2015 (data la care administratorul A SRL a formulat explicații în legătură cu solicitările X SRL), în sensul că factura nr. 40/05.02.2015 emisă de A SRL către X SRL având explicația „transport intracomunitar NL- RO, conf. CMR 02.02.2015”, cantitatea înscrisă de „6”, valoarea totală X36 lei și numele delegatului „HKS”, a fost stornată prin factura nr. 286/15.07.2015 și a fost emisă factura nr. 287/15.07.2015 care are înscrisă explicația „transport intracomunitarNL- RO, conf. CMR 02.02.2015”, cantitatea înscrisă de „2”, valoarea totală X37 lei și numele delegatului „HA”. Conform Foi de parcurs pentru autovehicul transport internațional atașată Procesului verbal încheiat cu ocazia efectuării controlului încrucișat la A SRL, șoferii care au condus autovehiculele implicate în această achiziție intracomunitară sunt HKS și NOB, nefiind specificat numele HA.

În aceste condiții, organele de control constată că în susținerea punctelor sale de vedere contribuabilul a adus documente care au suferit modificări în vederea prezentării unui fenomen economic denaturat, modificările fiind efectuate în data de 15.07.2015, după înmânarea de către echipa de inspecție fiscală a Proiectului de raport de inspecție fiscală (13.07.2015).

Afirmația petentei că modificările efectuate de mână în CMR-uri „denaturează exclusiv conținutul CMR-ului” nu poate fi reținută de către organul de soluționare în condițiile în care aceste documente sunt confirmate de inspectorii vamali așa cum au fost modificate, fiind astfel confirmată ca transportată cantitatea înscrisă în CMR, și sunt confirmate chiar de societatea verificată, la primirea bunurilor.

Referitor la documentul *Scrisoare de trăsură/CMR*, potrivit prevederilor Decretului 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR):

*„CAP. 3 Încheierea și executarea contractului de transport [...]*

*ART. 5*

*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. [...]*

*ART. 6*

*l. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:*

*[...]*

*h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*

*[...]*

## ART. 13

1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.”

Petenta invocă prevederile art. 30 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), conform căruia:

„art. 30

*1. Dacă destinatarul a primit marfa fără să fi constatat starea ei în contradictoriu cu transportatorul sau dacă cel mai târziu în momentul eliberării, când este vorba de pierderi ori avarii aparente, sau în termen de 7 zile de la data eliberării, în afară de duminici și sărbători legale, când este vorba de pierderi sau avarii neaparente, nu a făcut rezerve transportatorului, indicând natura generală a pierderii sau avariei, se prezumă, până la proba contrarie, că a primit marfa în starea descrisă în scrisoarea de trăsură. Rezervele arătate mai sus trebuie să fie făcute în scris dacă este vorba de pierderi sau de avarii neaparente.”*

și susține că în baza acestei prevederi „scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator respectiv beneficiar, 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”.”

Ori petenta nu a prezentat niciun document care să facă dovada unei probe contrarii, rezervele fiind exprimate în scris abia cu prilejul inspecției fiscale sau chiar după finalizarea acesteia (conform corespondenței purtate cu transportatorul) și nu în 7 zile cum prevede textul de lege invocat, în condițiile în care, deși legea nu prevede expres această obligație, a ștampilat și semnat CMR-urile pentru a confirma primirea mărfurilor înscrise în acestea.

În drept, potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 „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”, legiuitorul instituind astfel o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

Drept urmare, în condițiile în care:

- a)** nu pentru toate achizițiile intracomunitare de flori și plante (pentru care, în perioada decembrie 2014- martie 2015, s-au întocmit 12 CMR-uri) au fost modificate cantitățile, ci numai pentru 6 transporturi;
- b)** cărucioarele metalice nu sunt facturate de vânzător, nici nu se regăsesc înregistrate în evidența contabilă, nu se poate demonstra existența lor în camioanele cu care s-a efectuat transportul și nici returul lor;
- c)** produsele livrate de vânzător au înscrisă cantitatea brută a produselor, deci cu tot cu ambalaje, fiind menționate exact cantitățile și tipurile de ambalaje (boxes) în care au fost transportate plantele;
- d)** transportatorul nu recunoaște că el ar fi efectuat modificările în urma efectuării unor cântăriri;
- e)** diferențele cantitative sunt rezultatul modificărilor prin adăugarea unei cifre la începutul sau finalul numărului deja imprimat;
- f)** toate aceste documente de transport (CMR-uri) care au suferit modificări ale cantităților înscrise poartă ștampila ANAF pentru control trafic în varianta modificată și, se regăsesc arhivate și în baza de date a ANAF- Trafic Control;

se constată ca pertinentă concluzia că la întocmirea CMR-urilor furnizorul a luat în calcul greutatea ambalajelor și că verificarea documentară a transporturilor de către inspectorii vamali s-a făcut având în vedere aceste documente modificate, astfel că nu este suficientă explicația conform căreia diferențele dintre cantitățile facturate de vânzător și cele care au fost transportate, reprezintă greutatea unor cărucioare metalice, a unor galeți și alte obiecte de tipul ambalajelor, aceasta nefiind justificată cu documente.

Pe cale de consecință, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. 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;”** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/29.07.2015, pentru TVA în sumă de X22 lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X39 lei și la penalitățile de întârziere în sumă de X40 lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de pată în sumă de X41 lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de X41 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii**, conform principiului de drept *„accesoriul urmează principalul”*.

Organul de soluționare reține că în privința accesoriilor, societatea nu a sesizat deficiențe cu privire la modul de calcul a accesoriilor, respectiv nr. de zile, procente aplicate, invocând în susținerea contestației doar principiul de drept *„accesoriul urmează principalul”* în baza căruia au fost calculate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 277 alin. (3) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2015 de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de X lei din care:**

- X1 lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- X2 lei - taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- X3 lei - dobânzi de întârziere TVA;
- X4 lei - penalități de întârziere TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.