



DECIZIE NR. 2397/06.03.2019

privind soluționarea contestației formulate de **societatea SRL**, înregistrata la DGRFP sub nr.

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP a fost sesizat de DGRFP, prin adresa înregistrată la DGRFP – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr., cu privire la contestația formulată de societatea SRL, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., CUI, cu domiciliul fiscal în mun., str.nr., spațiul, jud.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice a fost sesizată de societateaSRL prin adresa înregistrată la AJFP sub nr.și la DGRFP sub nr.(la data deavând domiciliul fiscal în str., nr.....,, jud.) asupra contestației formulate de aceasta împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. s-au stabilit creanțe fiscale în suma totală delei, reprezentând:

-lei - TVA;
-lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
-lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prin Decizia nr., DGRFP a dispus următoarele:

*„1.Suspendarea soluționării contestației formulate de **SCSRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ce are ca obiect suma totală delei, reprezentând:*

-lei, TVA;
-lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente;
-lei, penalități aferente;

2. Reluarea procedurii administrative la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.”

Cu adresa înregistrată la DGRFP sub nr., societateaSRL a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației având în vedere Ordonanța de clasare din data depronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul în Dosarul nr.

Asupra faptelor sesizate de AJFP, s-a pronunțat Parchetul de pe lângă Tribunalul prin Ordonanța de clasare din data deîn Dosarul nr., dispunând clasarea cauzei.

Având în vedere Ordonanța de clasare din data deîn Dosarul nr., DGRFP a solicitat AJFP să comunice dacă împotriva Ordonanței de clasare pronunțată în data dece privește pe dl., administrator al societățiiSRL, s-a formulat plângere de AJFP

Cu Adresa nr., înregistrată la DGRFP sub nr., AJFP a comunicat structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP ca Ordonanța de clasare din data depronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul in Dosarul nr. **„este definitivă, procedura administrativa suspendata în baza demersului penal, putând fi reluată”**.

Constatând ca motivul care a condus la suspendarea soluționării cauzei a încetat, se va relua procedura administrativa, in conformitate cu art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscal coroborat cu pct. 10 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscal.

I. Prin contestația formulata societateaSRL contesta Decizia de impunere nr., emisa in baza Raportului de inspecție fiscala nr., respectiv suma totala delei, reprezentând obligații stabilite suplimentar privind TVA si accesoriile aferente, iar in susținere aduce următoarele argumente:

În ceea ce privește TVA in suma delei, arata ca fata de constatările înscrise de inspecția fiscala in raportul de inspecție fiscala, respectiv *„in urma inventarierii stocului de mărfuri s-a constatat o diferența in minus între stocul faptic de mărfuri si soldul scriptic de mărfuri la data de 12.02.2015 in suma totala delei”*, nu a primit niciun exemplar dupa listele de inventariere factica, iar aceasta operațiune de inventariere factica s-a făcut in lipsa administratorului societății care era plecat din tara la acea data.

Astfel, potrivit art. 2 din OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii răspunderea pentru organizarea lucrărilor de inventariere revine administratorului societății, or in lipsa acestuia este evident ca nu s-au putut lua masurile organizatorice pentru efectuarea inventarierii.

Susține ca in urma efectuării operațiunilor de inventariere trebuia întocmit un proces verbal care sa conțină rezultatele acestei operațiuni, iar acest proces verbal nu s-a întocmit sau nu a a fost prezentat societății, ca in raportul de inspecție fiscala nu se precizează denumirea bunurilor identificate lipsa in gestiune, cantitatea acestora, fiind astfel in imposibilitatea de a se apăra sau de a dovedi contrariul. De asemenea, nu se prezintă un calcul al adaosului mediu in baza căruia organul de control a stabilit suma finala de plata.

În ceea ce privește TVA in suma delei, stabilita de inspecția fiscala urmare a aplicării regimului normal de taxare la baza impozabila din factura nr., prin care societatea a livrat cătredin utilajul, precizează ca a declarat livrarea prin declarația recapitulativa privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri cod 390, ca acest utilaj nu a intrat vreodata in România fiind utilizat de furnizorul de lucrări executate pe teritoriul, ulterior fiindu-i vândut, pentru ca apoi sa fie revândut de societate către o alta firma din

Referitor la susținerea din raportul de inspecție fiscala precum ca societatea a refuzat sa dea explicații scrise, susține ca este neadevărata, administratorul firmei fiind italian si ne-cunoscând limba romana avea nevoie de un traducător pentru a se face înțeleș, însa organelor fiscale le-a fost mai ușor sa spună ca acesta refuza sa dea explicații.

Fata de cele menționate solicita admiterea contestației si anularea deciziei contestate si anexează in susținere contractul de prestări servicii din si contractul de vânzare cumpărare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare în ceea ce privește TVA și accesorii aferente în suma totală delei, astfel:

a) Comparând datele din evidența contabilă cu cele declarate la organul fiscal teritorial, pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea în mod eronat a declarat în plus o TVA de recuperat în suma de lei.

Prin declararea eronată a TVA, societatea a încălcat prevederile art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

b)lei, TVA de plată aferentă minusurilor în gestiune constatate ca urmare a inventarierii faptice efectuate în data de 12.02.2015. În vederea inventarierii bunurilor depozitate în satul, com., jud., s-au constituit echipe mixte compuse din reprezentanți ai poliției, Parchetului de pe lângă Tribunalul și AJFP în prezența d-nei(contabil societate și d-nei(împuternicit cont bancar societate). La inventariere s-a avut în vedere lista de inventariere prezentată de contabilul societății, lista generată de programul de evidență contabilă.

Societatea nu a mai efectuat până la data controlului nicio inventariere faptică, deși există o decizie de inventariere emisă în acest sens pentru data de 31.12.2013, data la care a fost atașată și însoțită lista de inventariere editată electronic de calculator.

Pentru interpretarea rezultatelor inventarierii, după centralizarea datelor menționate în listele de inventar s-a efectuat confruntarea acestora cu lista de inventar editată după datele din calculator pusă la dispoziție de contabilul societății.

În urma inventarierii stocului de mărfuri s-a constatat o diferență în minus între stocul factual de mărfuri și soldul scriptic de mărfuri la data de 12.02.2015 în suma totală delei.

Pentru calculul obligațiilor datorate la bugetul general consolidat al statului, aferente minusurilor constatate s-a procedat la stabilirea adaosului mediu practicat de societate, rezultând o TVA de plată în suma delei.

c) În luna decembrie 2014, societatea a întocmit factura de vânzare nr. în valoare delei, fără TVA, cătredin, a utilajului, seria Societatea a declarat livrarea cătredin prin declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri cod 390 din sistemul VIES și prin decontul de TVA depus pentru luna decembrie 2014. Conform art. 10 din OMFP 2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143, alin.(1) lit. a – i, art.143, alin. (2) și art.144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de taxă se justifică cu următoarele documente:

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

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

- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să ateste că utilajul respectiv a fost transportat din România în, precum și alte documente, aceasta nu poate justifica scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În consecință, organele de inspecție fiscală au aplicat regimul normal de taxare la baza impozabilă din factura nr..... și au colectat TVA în suma delei (.....lei x 24%).

Pentru TVA stabilită suplimentar, urmare inspecției fiscale parțiale în suma delei, au fost calculate dobânzi în suma delei și penalități în suma delei, pentru perioada 26.01.2015-15.09.2015.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește TVA în sumă de lei stabilită urmare a inspecției fiscale (TVA pe care societatea nu a declarat-o)

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

In fapt, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru TVA pe care societatea nu a declarat-o în suma de lei.

In drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată, în speța sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...) b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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.

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară este cea 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 contestatarului.

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

Astfel, întrucât societatea SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația. ca **nemotivată pentru TVA în suma de lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.2. În ceea ce privește TVA în sumă delei

Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă livrărilor intracomunitare, pe motiv că societatea nu a făcut dovada cu documente privind efectuarea transportului intracomunitar, în condițiile în care afirmațiile contestatarii privind efectuarea transportului intracomunitar nu sunt susținute cu documente de transport care să ateste transportul efectiv și fără dubii al bunurilor din România în alte state membre.

În fapt, în luna decembrie 2014, societatea contestatoare a emis factura de vânzare nr. în valoare delei, fără TVA, cătredin, a utilajului, seria

Societatea contestatoare nu a prezentat documente care sa ateste ca utilajul respectiv a fost transportat din România in cu ocazia derulării inspecției fiscale urmare căreia a fost emisă decizia de impunere contestată, dar nici cu ocazia depunerii contestației.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au aplicat regimul normal de taxare la baza impozabila în suma delei , rezultând o TVA colectată în sumă delei (.....lei x 24%).

In drept, asa cum s-a reținut la pct.1 din prezenta decizie, in conformitate cu prevederile art.143 alin. (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.(5) lit.f) din același act normativ si cu art. 10 alin. (1) din OMFP nr. 2222/2006, sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, si se justifica pe baza facturii care trebuie sa conțină informațiile obligatorii prevazute de lege, si in care sa fie menționat codul de înregistrare in scopuri de TVA atribuit cumpărătorului in alt stat membru, pe baza documentului care atesta ca bunurile au fost transportate din România in alt stat membru si, după caz, cu orice alte documente (contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare).

Având in vedere ca livrările de bunuri efectuate cu plata sunt operațiuni cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevazuta scutirea de taxa pe valoarea adăugată, reprezrezentând o excepție de la regula generala, se retine ca pentru a putea beneficia de aceasta scutire s-a prevazut obligativitatea justificării scutirii de taxa pe valoarea ce presupune existenta, deținerea si automat prezentarea de documente legal aprobate: factura si documentul de transport din România in alt stat membru, respectiv, in funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, si, dupa caz, orice alte documente, respectiv contract/comanda de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

In speța, sunt aplicabile si prevederile art. 4 si art. 5 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căror:

“Art. 4 Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsura. Absenta, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsura. nu afectează nici existenta, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiile prezentei convenții.”

„Art. 5 - 1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimate sau înlocuite prin stampilele 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 retine de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau stampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se retine de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art. 13 pct. 1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

„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. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19,

destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art. 6 pct. 1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), **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.”**

Astfel, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, existând prevederi legale exprese privind elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină acest document.

Susținerile societății contestatatoare sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei pentru motivele ce succed:

1. Scutirea TVA cu drept de deducere, *constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA*. Cum excepțiile **sunt de stricta interpretare și aplicare**, scutirea poate să fie aplicată numai dacă persoana care realizează operațiunea poate dovedi că bunurile au fost efectiv livrate în condițiile prevăzute de Codul fiscal și normele/instrucțiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectivă trebuie să poată dovedi cu documente, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere. În speța, pentru TVA colectată în suma delei, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxă pentru operațiunea de livrare intracomunitară **cu documente de transport** care să probeze indubitabil că bunurile vândute au părăsit fizic teritoriul României și au ajuns la destinație în alt stat membru, deși **aceste documente sunt prevăzute legislativ în lista documentelor necesare pentru a proba scutirea de TVA solicitată**.

Or, contestatara nu a prezentat aceste documente care să facă dovada fără dubii a transportului nici cu prilejul inspecției fiscale, nici cu cel al formulării contestației., deși chiar jurisprudența comunitară recunoaște obligația furnizorilor din cadrul unor astfel de tranzacții de a prezenta dovezi care să dovedească transportul bunurilor în alt stat membru pentru a justifica scutirea de taxă **în funcție de condițiile prevăzute expres în aceasta privința de legislația națională** (pct. 38 din Hotărârea dată în cazul C-273/11 Mecsek-Gabona).

În acest sens se reține ca art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede în mod expres ca **"Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz"**. De aici rezultă dreptul României în calitate de stat membru de a stabili prin propria legislație internă în ce condiții concrete se aplică scutirile în materie de TVA, inclusiv în cazul livrărilor intracomunitare, după cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

2. În al doilea rând, *din jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție reiese că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri reprezintă o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA*, conform căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție și ca aceasta scutire își găsește temeiul în regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru în care are loc consumul final (pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos și alții, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twoh). Astfel, Curtea a reținut că *scutirii unei livrări intracomunitare în statul membru de plecare a expediției sau transportului comunitar de bunuri îi corespunde "în oglindă" o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau transportului respectiv de bunuri* (pct. 24 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos și alții, pct. 23 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twoh). Totodată, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili în propria legislație condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri, necesare asigurării colectării corecte a taxei și prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotărârea dată în cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotărârea dată în cazul C-184/05 Twoh).

Din acest punct de vedere, condiționarea **scutirii livrării intracomunitare de cerința probării de către furnizor a transportului sau expediției bunurilor livrate în alt stat membru decât cel de livrare respecta principiul proporționalității** recunoscut de dreptul comunitar, societății contestatoare revenindu-i în întregime obligația de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prevăzute de legislația fiscală în materie (pct. 42 din Hotărârea dată în cazul C-409/04 Teleos și alții).

În acest sens, se reține că prin contestația formulată societatea contestată **omite faptul că instanța comunitară a ajuns la concluzia** că plasarea unui furnizor într-o stare de incertitudine în ceea ce privește aplicarea scutirii prin cerința prezentării unei dovezi concludente că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare **intervine numai în situația în care furnizorul a prezentat documentele stabilite de autoritățile fiscale în lista condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA** (a se vedea pct. 50 din Hotărârea CJUE din cauza C-409/04 Teleos și alții). Prin urmare, cerința prezentării documentului de transport, completat cu toate elementele obligatorii prevăzute la art. 6 pct. 1 din Decretul nr. 451/1972, solicitată de autoritățile fiscale române în temeiul art. 10 alin. (1) lit. b) din Instrucțiunile ante-citate conformă jurisprudenței comunitare.

Totodată, se reține că cerința justificării scutirii de TVA a livrărilor de prezentarea documentelor de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul

statului membru de livrare **nu este o cerință formală, ci una de fond, esențială, întrucât o livrare intracomunitară implică, prin însăși esența ei, transportul bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru și, ca atare, numai în cazul existenței unui asemenea transport se poate vorbi de o operațiune susceptibilă a beneficia de scutirea de TVA** prevăzută de legislația în materie.

3. Este adevărat că jurisprudența comunitară recunoaște că dovada transportului bunurilor în cazul livrărilor intracomunitare depinde și de elementele primite de furnizor de la cumpărătorul bunurilor (pct. 37 din Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona), însă tot aceeași jurisprudență recunoaște că **este legitim să se impună, într-un asemenea caz, ca furnizorul să acționeze cu buna-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală** (pct. 38 în Hotărârea dată în cauza C-430/09 Euro Tyre Holding BV și pct. 65 și pct. 66 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

Totodată, **chiar și în situația în care transportul este în sarcina cumpărătorului, se recunoaște că scrisoarea de trăsură (CMR-ul) întocmită conform reglementărilor internaționale ce o guvernează și care implică certificarea transportului printr-un al treilea participant – transportatorul – reprezintă o dovadă adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției referitoare la transport** (pct. 67-69 din concluziile avocatului general în cauza C-409/04 Teleos și alții).

4. Aplicând cele de mai sus la situația concretă din dosarul contestației ce face obiectul prezentei decizii se desprind următoarele:

- contestatoarea **nu a făcut dovada că bunurile în discuție au fost predate în România** cumpărătorilor ori societății de transport desemnate de aceasta, deși întocmirea documentelor de predare-primire a bunurilor (note de predare, avize etc.) i-ar fi fost la îndemână fără nicio dificultate;

- **principiile neutralității TVA și al securității juridice și proporționalității măsurilor** pe care le pot adopta statele membre, invocate de societatea nerezidentă contestatoare **nu sunt cu nimic încălcate în prezenta speță**, având în vedere că:

- cerința prezentării documentului de transport din legislația fiscală națională este o cerință proporțională și perfect rațională întrucât scutirea se acordă doar pentru bunurile ce părăsesc teritoriul României și ajung pe teritoriul unui alt stat membru;

- stabilind dreptul furnizorului de a solicita reverificarea operațiunilor pentru care nu s-a acordat inițial scutirea, în măsura în care acesta intră în posesia documentelor justificative necesare ulterior inspecției fiscale (a se vedea art. 1 alin. (8) din Instrucțiunile anterior prezentate) legislația fiscală națională asigură și atingerea principiului neutralității TVA.

În ceea ce privește susținerea societății contestatoare ca administratorul societății nu cunoaște limba română, iar organele de inspecție fiscală au refuzat explicațiile în limba italiană, sunt aplicabile următoarele prevederi art. 8 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede următoarele:

„ART. 8

Limba oficială în administrația fiscală

(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.

(3) Dispozițiile legale cu privire la folosirea limbii minorităților naționale se aplică în mod corespunzător.”

Câtă vreme societatea contestatoare nu depune documente de natura mijloacelor de proba în susținerea contestației, incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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.**

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consacrat de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatoarei.

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

Prin urmare, față de cele anterior reținute, reiese că societatea contestatara, în calitatea ei de furnizor în cadrul livrărilor de bunuri nu și-a îndeplinit obligația de a justifica scutirea de TVA aplicată pentru toate operațiunile în cauză cu documente de

transport prevazute de actele normative in vigoare, din care sa reiasă transportul real si efectiv al bunurilor din România in alte state membre, organele fiscale fiind îndreptăţite sa procedeze la colectarea TVA aferenta acestor livrări in cuantum delei.

Astfel, întrucât societatea SRL nu aduce motivaţii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, prin care sa combată constatările organelor de inspecţie fiscala si din care sa rezulte o situaţie contrara fata de cea constatata, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, contestaţia **va fi respinsa ca neîntemeiata pentru TVA în suma delei.**

III.3. În ceea ce priveşte TVA în sumă delei

Cauza supusă soluţionării este dacă societatea datorează TVA in suma delei aferenta diferenţei dintre stocul de marfa scriptic evidenţiat in contabilitate si stocul de marfa faptic rezultat din inventarierea efectuata în data de 12.02.2015, respectiv daca diferenţa este asimilata unei lipse de inventar, în condiţiile în care societatea nu a adus dovezi şi argumente din care să rezulte o altă situaţie decât cea stabilită de organele de inspecţie fiscală.

În fapt, in timpul inspecţiei fiscale, s-a constatat ca societatea nu a deţinut toate documentele financiar contabile pentru perioada supusa verificării, o parte din dosare fiind ridicate de către inspectorii din cadrul IPJ şi din cadrul Direcţiei Antifraudăpentru soluţionarea dosarului de cercetare penala nr. deschis împotriva administratorului societăţii contestatoare. Drept urmare, IPJ a pus la dispoziţia organelor de inspecţie fiscală evidenţa contabilă a societăţii pentru perioada iulie 2013-decembrie 2014.

Conform Ordonanţei de clasare dindata de Parchetul de pe lângă Tribunalul în dosarul nr., definitivă:

*„Rezultatele activităţii de inventariere factica a mărfurilor depozitate în satul, comuna, jud., în data de 12.02.2015, (vol. I, filele 163-176), au fost verificate împreună cu inculpatul, asistat de apărătorul ales, conform procesului-verbal din(vol. I, filele 177-184), ocazie cu care acesta **nu a contestat corectitudinea inventarierii mărfurilor ambalate, însă a susţinut ca unele produse sunt ambalate în mai multe cutii, iar cele care lipsesc s-au rupt /spart, deteriorat la manipulare, ori se regăsesc în factura de compensare a transportului mărfurilor.**”*

Din Raportul de constatare întocmit în dosarul nr., avut in vedere la pronunţarea Ordonanţei de clasare dindată de Parchetul de pe lângă Tribunalul, reies următoarele:

„La data de 12.02.2015 a fost efectuata o inventariere factică a mărfurilor din depozitulSRL. Inventarierea s-a făcut în lipsa administratorului societăţii, dl., la inventar participând d-na-contabil şi doamna – imputernicit cont bancar. Având în vedere faptul ca marfurile erau depozitate în ambalajele originale în care au sosit, inventarierea s-a făcut prin numararea şi indicarea codului înscris pe ambalaj sau denumirea mărfii acolo unde acest lucru a fost posibil.

Pentru interpretarea rezultatelor inventarierii, după centralizarea datelor menționate în listele de inventar s-a efectuat confruntarea acestora cu Lista de inventar editată după datele din calculator pusă la dispoziție de d-na contabilau rezultat următoarele:

- identificarea corespondenței între bunurile din listele de inventar și denumirile din Lista de inventar editată după datele din calculator s-a făcut în procent de 94%;

- mărfurile inventariate la valoarea contabilă de înregistrare:lei;

- mărfuri constatate la inventar la preț de înregistrare în contabilitate:lei;

- minus la inventar lei pentru marfurile inventariate;

- plus inventarlei pentru marfurile inventariate.

(...) **Societatea nu a mai efectuat până în data de 12.02.2015 nicio inventariere faptică, deși exista o decizie de inventariere emisă în acest sens pentru data de 31.12.2013, data la care a fost atașată și și însușita Lista de inventariere editată electronic de calculator.**"

„Pentru evaluarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat aferente minusurilor constatate s-a procedat la stabilirea adaosului mediu practicat de societate, determinat astfel:

- conform facturii fiscale nr., costul unitar al mărfurilor este delei, iar valoarea mărfurilor vândute la preț unitar fără TVA este delei: $((\text{.....} - \text{.....}) / \text{.....} \times 10) = \text{.....}\%$

- (...) tva de plata:(.....lei x 24%)”

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA suplimentară în suma delei, creanța ce provine din minusurile în gestiune constatate ca urmare a inventarierii faptice efectuate în data de 12.02.2015. Aceasta inventariere a fost dispusă de IPJ în colaborare cu Parchetul de pe lângă Tribunalul, rezultatele acestei inventarieri făcând parte din dosarul penal nr. deschis împotriva administratorului societății, domnul

In drept, conform punctului 10.5 din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, reîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanță de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

În cadrul procesului penal, părțile au avut dreptul să propună probe, să susțină cauza, astfel încât investirea DGRFP prin serviciul de soluționare a contestațiilor cu soluționarea pe fond a contestației ar constitui o reluare a faptelor care au făcut obiectul judecății din cadrul procesului penal.

Ca atare, deoarece din Raportul de constatare întocmit în dosarul nr., avut în vedere la pronunțarea Ordonanței de clasare dindata de Parchetul de pe lângă Tribunalul, rezultă ca „**La data de 12.0.2015 a fost efectuată o inventariere faptică a mărfurilor din depozitulSRL**” și administratorul societății contestatoare „**nu a contestat corectitudinea inventarierii mărfurilor ambalate, însă a susținut ca unele produse sunt ambalate în mai multe cutii, iar cele care lipsesc s-au rupt /spart, deteriorat la manipulare, ori se regăsesc în factura de compensare a transportului mărfurilor**”, rezultă că nu poate fi reținută susținerea acesteia că nu au fost respectate prevederile legale cu privire la efectuarea inventarierii.

Învederam ca societatea contestatoare nu a depus documente de natura mijloacelor de proba din care sa rezulte ca unele produse „s-au rupt /spart, deteriorat la manipulare, ori se regăsesc în factura de compensare a transportului mărfurilor” (nici în timpul derulării inspecției fiscale și nici la contestația supusa soluționării).

În speță, sunt aplicabile prevederile pct. 6 alin. (5) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.128, se prevede :

“(5) Bunurile constatate lipsa din gestiune nu sunt considerate livrări de bunuri, fiind aplicabile prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal și ale pct. 53 și 54.” coroborat cu prevederile art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

" (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8)."

precum și pct. 53 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.148, potrivit căruia:

„(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;[...]

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege;

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile. În situații în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibil sau extrem de dificil."

Din prevederile legale enunțate se reține obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător ca bunurile au fost distruse, pierdute furate revine

persoanei impozabile; în situația în care organele de inspecție fiscală nu considera suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustări a taxei, iar persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare constatării bunurilor lipsă în gestiune.

După cum s-a arătat și mai sus, prin documentele și informațiile prezentate, contestatoarea nu a justificat cu documente de natură mijloacelor de probă ca produsele care lipsesc s-au rupt/spart, deteriorat la manipulare, ori se regăsesc în factura de compensare a transportului mărfurilor.

Menționăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea în cauză și au constatat de marfa reprezentată marfa lipsă în gestiune pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat TVA.

La art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, se prevede:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției care face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

Se reține totodată că, potrivit alin. (6) al pct. 53 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.148:

"(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidentă țiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei."

Având în vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enunțate persoana impozabila are obligația ajustării TVA în condițiile în care nu demonstrează lipsa în gestiune se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în conformitate cu prevederile art.126, art.128, art.134¹, art.134², art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art. 126

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții ii:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;"

- art.128

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

- art. 134¹

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

- art. 134²

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

coroborat cu prevederile art.137 și art. 140 din același act normativ, potrivit cărora:

- art. 137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

- art. 140

"(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestației, faptul că argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt susținute de dovezi obiective, în speță se vor aplica prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

și se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de societatea SRL cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma delei.

III.4. În ceea ce privește accesoriile în suma totală delei aferente TVA constând în majorări/dobânzi de întârziere în suma delei și penalități de întârziere în suma delei.

Cauza supusa soluționării este daca acestea sunt datorate in condițiile in care pentru TVA in suma delei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr., contestația a fost respinsa ca neîntemeiata și nemotivata.

In fapt, in ceea ce privește **suma totala delei reprezentând accesorii aferente TVA constând în majorări/dobânzi de întârziere în suma delei și penalități de întârziere in suma delei**, documentul prin care s-a individualizat suma de plata fiind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr.

In drept, referitor la modul de calcul al dobânzilor si penalităților de întârziere, legislația in vigoare la data emiterii deciziei privind obligațiile de plata accesorii contestata prevede următoarele:

- OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și pana la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

Art. 120¹. - Penalități de întârziere

ART. 120¹*

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plata la scadenta și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile in mod corespunzător.

(2) Nivelul penalități de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătura obligația de plata a dobânzilor."

Fata de prevederile legale mai sus invocate ,se retine ca pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat se datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus pentru debitele înregistrate in evidenta fiscala trebuie efectuate plățile in contul obligațiilor fiscale si sting obligațiile așa cum au fost înscrise in declarații si depuse la organul fiscal, in ordinea vechimii. Dobânzile si penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent pana la data stingerii sumei datorate si se sting in ordinea vechimii.

Deoarece pentru TVA in suma delei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. F....., contestația a fost respinsa ca neîntemeiata și nemotivata, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" si in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, contestația va fi respinsa ca neîntemeiata și nemotivata pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiata a contestației** formulate de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr. pentru TVA în sumă delei;

- **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr. pentru TVA în sumă de lei;

- **Respingerea ca neîntemeiata și nemotivata a contestației** formulate de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr. pentru accesoriile aferente TVA în sumă totală delei;

-lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
-lei - penalități de întârziere aferente TVA.

- prezenta decizie se comunica la:
 - societateaSRL;
 - AJFP – Inspecție Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanța competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....