



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 200 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL, din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 314/12.02.2015***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./03.02.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **A_SLP 314/12.02.2015**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în Mun. .X., Str. .X., jud. .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., reprezentată prin av. .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr. .X./2015, anexată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .X./12.12.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. SRL la data depunerii contestației, figurează la poziția nr. .X. din anexa 1 – „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr.158/2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014, respectiv 19.12.2014, așa cum reiese din semnătura și ștampila societății de pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv 19.01.2015, potrivit ștampilei Oficiului Poștal nr..X. .X. de pe plicul de înaintare a acesteia, anexat în original la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014, precizând următoarele:

Societatea invederează faptul că un control fiscal se poate întinde pe o perioadă de 5 ani, iar având în vedere că, inspecția fiscală s-a efectuat în anul 2014, perioada anterioară este cuprinsă între anul 2009 inclusiv până la zi, anul 2008 urmând a fi exclus controlului, conform art.95 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Societatea critică aspectele reținute în Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.12.2014, respectiv faptul că în mod netemeinic și nelegal nu a fost acordată deductibilitatea următoarelor cheltuieli și a fost stabilit impozit pe profit suplimentar aferent acestora:

- cheltuiala cu amenajarea terenului, în anul 2008;
- cheltuiala cu deplasarea și amortismentul, în anul 2009;
- cheltuiala cu amortismentul, în perioada 2010 – 2012;
- pierderi și pagube survenite în timpul transportului pe anul

2013.

De asemenea, privind taxa pe valoarea adăugată, raportat la perioada 2009 – 2014, societatea precizează faptul că a respectat întocmai dispozițiile legale în vigoare, iar încălcarea prevederilor art.155 alin.(5) lit.k) din Codul fiscal nu presupune datorarea TVA neîncasată ca urmare a unei vânzări intracomunitare.

Totodată, societatea susține că omisiunea de a indica beneficiarul pe CMR nu atrage plata taxei pe valoarea adăugată de către S.C. .X. SRL în calitate de vânzător, având în vedere că a primit de la beneficiar codul de TVA și l-a verificat, rezultând faptul că acesta este înregistrat în registrul intracomunitar.

În continuare, societatea precizează că transportul a fost comandat de către beneficiar și costurile transportului au fost suportate integral de către acesta iar S.C. .X. SRL nu poate fi ținută răspunzătoare pentru obligațiile datorate de către cumpărător.

Din analiza modului de colaborare al S.C. .X. SRL cu partenerii intracomunitari, se evidențiază următoarea situație:

- anterior încheierii acordului de colaborare se dispuneau verificări de natură a stabili dacă, cumpărătorul este înregistrat în registrul intracomunitar al plătitorilor de TVA;

- cumpărătorul lansa comanda telefonic sau prin e-mail;

- achita contravaloarea produsului comandat anticipat;

- cumpărătorul răspundea personal de efectuarea transportului produsului achiziționat în afara țării;

- după efectuarea transportului și scoaterea produsului din țară, cumpărătorul transmitea o copie a CMR-ului la vânzător;

- S.C. .X. SRL a respectat normele legale în vigoare privind vânzarea intracomunitară a produselor, în acest sens întocmind facturile către beneficiar fără TVA.

Societatea consideră că nu este legal ca în cazul în care cumpărătorul unui produs nu înregistrează tranzacția în țara de destinație (țara comunitară), nu achită TVA aferentă produsului în această țară comunitară de destinație, vânzătorul aceluși produs să achite taxa pe valoarea adăugată respectivă.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./12.12.2014, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, în perioada 2008 – 2013, în baza prevederilor art.17, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) și lit.f), alin.(4) lit.c), lit.e) și lit.f), art.24 alin.(3) lit.f) și alin.(11) lit.d), art.34 alin.(1)

lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, provenind din:

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor;

- reîncadrarea cheltuielilor deductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea amenajărilor de teren (.X./anul 2008 și .X./an x 5 ani);

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile turistice, efectuate în favoarea acționarilor sau asociațiilor;

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative;

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei care prezintă minus la inventar inclusiv TVA aferentă minusului de inventar și pagube.

Pentru debitul suplimentar stabilit reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.120 alin.(1), alin.(5) și (7), respectiv art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada 2008 – 2014, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) și b), art.132 alin.(1) lit.a), art.134² alin.(2) lit.b), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.148 alin.(1) lit.c), art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6, pct.6.1 și pct.53 HG nr.44/2004, art.10 alin.(1) lit.a), lit.b) și lit.c) din OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată și art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .X. lei, în baza următoarelor constatări:

- colectarea TVA în sumă de .X. lei pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. pentru care societatea nu justifică

scutirea de taxă întrucât nu deține documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

- colectarea TVA în sumă de .X. lei pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. pentru care societatea nu justifică scutirea de taxă întrucât nu deține documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

- colectarea TVA în sumă de .X. lei pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. pentru care societatea nu justifică scutirea de taxă întrucât nu deține documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei ca urmare a necorelațiilor dintre jurnalele de vânzări și deconturile de taxă depuse la organul fiscal;

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor lipsă din gestiune;

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor degradate;

- deducere nejustificată a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii turistice care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru livrările intracomunitare de bunuri, în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-au constatat următoarele deficiențe:

1. În luna mai 2010, societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, respectiv cantitatea de 129.600 kg de zahăr, către cumpărătorul .X., operațiuni care se încadrează în prevederile art.128 alin. (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste bunuri au fost emise 6 facturi de la nr..X. – nr..X. în valoare de 278.937 lei. Societatea a încasat contravaloarea bunurilor prin contul de disponibilități în euro deschis la Piraeus Bank Sucursala .X. în data de 31.05.2010.

Pentru aceste operațiuni considerate de către societate scutite de TVA cu drept de deducere, au fost prezentate următoarele documente:

- Contractul de vânzare-cumpărare FN, încheiat în data de 27.05.2010 între S.C. .X. SRL .X. România, având calitatea de vânzător, și .X., având calitatea de cumpărător. La pct.10 din contract este menționat că „prețul produsului va rămâne fix pe toată durata contractului și pe întreg volum. Dacă transportul este organizat de către Cumpărător, prețul pentru o tonă metrică din produsul distribuit în saci de 50 kg (preț unitar de vânzare) este de 515 euro per tona metrică. Prețul unitar de vânzare include costul sacilor nereturnabili și toate costurile de manipulare și

încărcare a produsului în tirurile cumpărătorului, excluzând WATT și costul paleților”;

- un număr de 6 facturi de la nr..X. – nr..X. întocmite în data 31.05.2010, pe fiecare factură este înscrisă cantitatea livrată de zahăr, respectiv 21,600 tone de zahăr/prețului unitar de 515 euro/tonă, având valoarea de .X. euro.

Aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă, jurnalul de vânzări ca operațiuni scutite cu drept de deducere, și declarate prin Decontul de taxă aferent lunii mai 2010 la rândul 3 ca și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- validarea codului valabil de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorului;

- 6 scrisori de transport internațional (CMR);

- 5 scrisori de notificare.

Societatea a considerat scutite livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) pe motiv că .X. i-a comunicat un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, așa cum prevede art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Conform art.143 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin ordin al ministrului finanțelor au fost stabilite documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă. În acest sens, se aplică prevederile art.10 din OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată .

În urma verificării documentelor privind scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) către .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) cu privire la modul de întocmire a facturilor, societatea nu a respectat în totalitate prevederile art.155 alin.(5), respectiv la coloana privind valoarea TVA, societatea nu a înscris motivul pentru care nu datorează TVA, încălcând astfel prevederile art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

b) scrisorile de transport internațional (CMR) au fost întocmite de către transportatori, respectiv de societățile din Ungaria, așa cum rezultă din Nota explicativă dată de administratorul S.C. .X. SRL.

Pentru două transporturi intracomunitare de bunuri (zahăr), aferente facturilor nr..X./31.05.2010 și nr..X./31.05.2010, documentele de transport (CMR) întocmite și prezentate de societate nu conțin date privind

destinatarul, expeditorul, bunurile transportate, ci doar ștampila transportatorilor. În ceea ce privește cele două CMR-uri aferente facturilor menționate mai sus, administratorul S.C. .X. SRL a declarat prin Nota explicativă „din păcate, pentru cele 2 CMR-uri, colega noastră nu a completat câmpurile ce ne reveneau la întoarcerea CMR-urilor din Ungaria”.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu justifică scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) în valoare de .X. lei către .X., așa cum prevede OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-lit.i), alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

2. În perioada octombrie 2011 – martie 2012, societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, respectiv cantitatea de .X. kg de zahăr, către cumpărătorul .X. din Ungaria, operațiuni care se încadrează în prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste bunuri au fost emise 55 facturi de la nr..X. – nr..X., respectiv de la nr. .X.- .X., în valoare totală de .X. lei, încasate prin contul de disponibilități bănești.

Pentru aceste operațiuni considerate de către societate scutite cu drept de deducere, a prezentat următoarele documente pentru a justifica scutirea de taxă:

- Contractul comercial FN, încheiat în data de 03.10.2011 între S.C. .X. SRL .X. România, având calitatea de vânzător, și .X. din Ungaria, având calitatea de cumpărător. Din acest contract reiese că transportul bunurilor este asigurat de către cumpărător și recepția se face la sediul vânzătorului;

- un număr de 55 facturi;

- documente de transport (CMR), pe scrisorile de transport internațional fiind înscris ca și transportator SC .X. SRL .X. privind livrări intracomunitare de bunuri efectuate de S.C. .X. SRL. către cumpărătorul .X. din Ungaria.

Prin adresa nr. .X./08.08.2014 emisă de DGRFP .X. și înregistrată la AJFP .X. sub nr..X./11.08.2014 și sub nr..X./14.08.2014 la Inspecția fiscală a fost transmisă documentația privind livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) în relația S.C. .X. SRL și operatorul .X.

din Ungaria. Această documentație a fost întocmită în baza solicitării de informații de tip SCAC de organul fiscal din Ungaria. Solicitarea de informații a fost efectuată pentru stabilirea realității și legalității operațiunilor intracomunitare, pe motiv că organul fiscal din Ungaria avea suspiciuni privind transportul de bunuri (zahăr) din România în Ungaria.

Serviciul Județean de informații fiscale .X. din cadrul DGRFP .X. au solicitat prin adresa nr. .X./30.01.2013 la DGFP .X. verificarea transportului efectuat de către SC .X. SRL .X., jud. .X., pentru operatorul .X. din Ungaria.

Prin adresa nr. .X./19.03.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. au transmis către DGFP .X. rezultatele verificării la SC .X. SRL cu următoarele constatări:

SC .X. SRL este reprezentată de .X. în calitate de administrator și asociat unic, care este cercetat pentru fapte de corupție și evaziune fiscală în dosarul penal nr..X./PA2011 și în acest sens IJP .X. – Biroul DIICOT .X. au ridicat de la sediul societății documentele de evidență financiară și contabilă în vederea efectuării verificării financiar contabile.

Toate documentele financiare ridicate de DIICOT .X. în data de 24.12.2011 au fost depuse la DGFP .X. – Activitatea de inspecție fiscală. Organul fiscal a menționat că deține documentele financiar contabile emise până la data de 24.12.2011 de către societate și că nu era în posesia altor documente financiar contabile din care să reiasă efectuarea unor tranzacții comerciale interne și intracomunitare după această dată. Din documentele financiar contabile existente la sediul DGFP .X. nu rezultă existența relațiilor economice, comerciale și tranzacții între SC .X. SRL și operatorul .X. din Ungaria, astfel încât nu se dovedește transportul bunurilor (zahăr) din România în Ungaria.

Societatea a considerat scutite livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) către operatorul .X. din Ungaria, așa cum prevede art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Conform art.143 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin ordin al ministrului finanțelor au fost stabilite documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă. În acest sens, se aplică prevederile art.10 din OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, însă organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de mai sus pentru aplicarea scutirii.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu justifică scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) în valoare de .X. lei către .X. din Ungaria,

așa cum prevede OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-lit.i), alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

3. În perioada martie - august 2012, societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, respectiv cantitatea de 1.110.900 kg de zahăr, către cumpărătorul .X. din Ungaria, operațiuni care se încadrează în prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste bunuri au fost emise 46 facturi de la nr..X. – nr..X., respectiv de la nr..X. - .X., în valoare totală de .X. lei, încasate prin contul de disponibilități bănești.

Pentru aceste operațiuni considerate de către societate scutite cu drept de deducere, a prezentat următoarele documente pentru a justifica scutirea de taxă:

- Contractul comercial FN, nefiind datat, încheiat între S.C. .X. SRL .X. România, având calitatea de vânzător, și .X., având calitatea de cumpărător. Din acest contract reiese că transportul bunurilor este asigurat de către cumpărător și recepția se face la sediul vânzătorului;

- un număr de 46 facturi;

- documente de transport (CMR), pe scrisorile de transport internațional fiind înscrise ca și transportatori următoarele societăți comerciale:

- a) SC .X. SRL .X. Jud. .X., CIF .X., pe documentele de transport fiind înscris prin aplicarea ștampilei cu denumirea societății și a datelor de identificare, CIF .X., ce nu aparține societății;

- b) SC .X. SRL .X. privind livrări intracomunitare de bunuri efectuate de S.C. .X. SRL. către cumpărătorul .X..

Scrisorile de transport internațional (CMR) au fost întocmite de către transportatori, respectiv de societățile din Ungaria, așa cum rezultă din Nota explicativă dată de administratorul S.C. .X. SRL.

Prin adresa nr..X./07.08.2014 emisă de DGRFP .X. și înregistrată la AJFP .X. sub nr..X./08.08.2014 a fost transmisă documentația privind livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) în relația S.C. .X. SRL. și operatorul .X. din Ungaria. Această documentație a fost întocmită în baza solicitării de informații de tip SCAC de organul fiscal din Ungaria. Solicitarea de informații a fost efectuată pentru stabilirea realității și legalității operațiunilor intracomunitare, pe motiv că organul fiscal din

Ungaria avea suspiciuni privind transportul de bunuri (zahăr) din România în Ungaria. S.C. .X. SRL având cod de identificare în scopuri de TVA RO .X. efectuează livrări intracomunitare de bunuri către operatorul .X. din Ungaria, având cod de TVA .X., iar pe scrisorile de transport internațional (CMR) fiind înscrși la transportatori SC .X. SRL .X. Jud. .X., CIF .X. și SC .X. SRL, având CIF .X..

Conform prevederilor art.51 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au solicitat informații între organele fiscale pentru stabilirea realității și legalității operațiunilor intracomunitare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X./01.10.2014 la AJFP .X. efectuarea unui control încrucișat referitor la realitatea și legalitatea operațiunilor economice derulate între SC .X. SRL și SC .X. din Ungaria, pentru perioada martie – august 2012, care constă în verificarea următoarelor aspecte:

- dacă au fost încheiate contracte sau comenzi privind efectuarea transportului de bunuri de către SC .X. SRL către SC .X.;

- dacă în evidența SC .X. SRL există documente de transport (CMR) conform cărora bunurile (zahărul) aparținând S.C. .X. SRL au fost încărcate în mijloacele de transport proprii de la depozitul din .X. și au fost livrate în Ungaria;

- modul în care au fost înregistrate în evidența contabilă facturile privind prestările de servicii – transport bunuri emise de către SC .X., în perioada martie – august 2012;

Prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X. au transmis către AJFP .X., Procesul verbal nr..X./24.10.2014 cu rezultatele verificării la SC .X. SRL, cu următoarele constatări:

- SC .X. SRL în timpul controlului a fost reprezentată de .X. în calitate de lichidator judiciar și .X. în calitate de contabil;

- între SC .X. SRL și SC .X. nu au fost încheiate contracte/comenzi de transport;

- în evidența contabilă la SC .X. SRL nu există documente de transport (CMR) care să ateste transportul de bunuri (zahăr) de la S.C. .X. SRL către SC .X.;

- SC .X. SRL nu a emis facturi de transport către SC .X..

Prin Nota explicativă, doamna .X. în calitate de contabil a făcut următoarele precizări: „Firma .X. SRL nu se regăsește în catalogul de parteneri ai SC .X. SRL, iar aceasta din urmă nu a prestat servicii de transport zahăr de la S.C. .X. SRL către SC .X.. Mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare .X. a aparținut entității verificate în perioada aprilie 2008 – decembrie 2011, fiind radiată de pe numele societății SC .X. SRL în data de 27.12.2011”.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu justifică scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) în valoare de .X. lei către SC .X. din Ungaria, așa cum prevede OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-lit.i), alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.120 alin.(1) și (7), respectiv art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

În ceea ce privește excepția ridicată de contestatară referitoare la faptul că pentru anul 2008 dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale este prescris, întrucât, *controlul fiscal se poate întinde pe o perioadă de 5 ani, iar având în vedere faptul că, controlul s-a efectuat în anul 2014, perioada anterioară este cuprinsă între anul 2009 inclusiv până la zi, anul 2008 urmând a fi exclus controlului, conform art.95 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală*, se rețin următoarele:

Art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

iar potrivit art.23:

„Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Potrivit art.98 alin.(1) din actul normativ mai sus menționat:

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, așa cum s-a reținut mai sus, acesta începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv când, potrivit legii, se constituie baza de impunere care generează obligațiile fiscale, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 – 31.12.2008, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe

profit”. Declarația 101 aferentă anului 2008 are termen de depunere în anul 2009 când se naște creanța fiscală, astfel că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare începe să curgă de la 01.01.2010. În consecință, în anul 2014 când a început inspecția fiscală organul fiscal este în cadrul termenului de prescripție de 5 ani pentru a efectua inspecția fiscală asupra impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, obligațiile stabilite suplimentar de plată au fost pentru perioada 01.12.2008 – 30.04.2014, iar pentru luna decembrie 2008, termenul de depunere al decontului de TVA este data de 25.01.2009. Astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2008, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede depunerea decontului de TVA, respectiv 01.01.2010, iar la data începerii inspecției fiscale termenul de prescripție nu era împlinit și prin urmare se reține că verificarea s-a efectuat în cadrul termenului de prescripție.

Având în vedere cele de mai sus, excepția ridicată de contestatară nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond:

1. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, prin contestație, societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe pentru care au stabilit obligații suplimentare de plată astfel:

- Impozit pe profit în sumă de .X. lei, provenind din:

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor;

- reîncadrarea cheltuielilor deductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea amenajărilor de teren (.X./anul 2008 și .X./an x 5 ani);

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile turistice, efectuate în favoarea acționarilor sau asociațiilor;

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative;

- diferențele suplimentare privind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei care reprezintă minus la inventar inclusiv TVA aferentă minusului de inventar și pagube.

● Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, provenind din:

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei ca urmare a necorelațiilor dintre jurnalele de vânzări și deconturile de taxă depuse la organul fiscal;

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor lipsă din gestiune;

- diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor degradate;

- deducere nejustificată a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii turistice care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile.

Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL nu a prezentat argumente de fapt și de drept, de natură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală privind fondul cauzei, cu privire la impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014, contestată.

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

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

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

De asemenea, la pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este stipulat:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai sus, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, S.C. .X. SRL nu a înțeles să motiveze contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Totodată, potrivit alin.5 al aceluiași articol, „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, având în vedere cele reținute 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 contestatarului.

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

În acest sens, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că S.C. .X. SRL deși își îndreaptă contestațiile împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS

.X./12.12.2014, prin care au fost stabilite obligații fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, 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 de acestea, în speță devenind incidente prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

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

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri declarate în perioada 2010 - 2012, în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele justificative care să ateste în condițiile legii că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru iar o parte din facturi nu respectă prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În fapt, S.C. .X. SRL a declarat livrări intracomunitare de bunuri, respectiv zahăr, în baza facturilor emise către operatori din state membre.

În vederea stabilirii situației de fapt și a tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor declarate de S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la societățile din România identificate ca transportatori ai mărfurilor livrate.

Din verificarea documentelor prezentate de societate pentru justificarea scutirii de taxă a livrărilor intracomunitare declarate precum și din analiza informațiilor primite de la alte organe de inspecție fiscală, urmare răspunsurilor de control încrucișat efectuate la societățile transportatoare din România, identificate ca transportatori conform CMR-urilor, organele de inspecție fiscală au constatat, în principal:

- o parte din CMR-urile întocmite și prezentate de societate nu prezintă toate datele cerute de formular, respectiv pentru două transporturi intracomunitare de bunuri, aferente facturilor nr..X./31.05.2010 și nr..X./31.05.2010, acestea nu conțin date privind destinatarul, expeditorul, bunurile transportate, ci doar ștampila transportatorilor;

- nu rezultă existența relațiilor economice, comerciale sau a unor tranzacții între societatea transportatoare și societatea beneficiară, nu au fost încheiate contracte/comenzi de transport și nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societăților transportatoare documente de transport (CMR) care să ateste transportul de bunuri (zahăr), mijlocul de transport nu aparține societății transportatoare la care figurează sau societatea transportatoare nu a întocmit facturi de transport către societatea beneficiară.

Totodată, în urma verificării documentelor privind scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri (zahăr) către .X., organele de inspecție fiscală au constatat cu privire la modul de întocmire a facturilor, faptul că societatea nu a respectat în totalitate prevederile art.155 alin.(5), respectiv la coloana privind valoarea TVA, societatea nu a înscris motivul pentru care nu datorează TVA, încălcând astfel prevederile art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru livrările intracomunitare de bunuri pentru care nu au fost prezentate documente de transport întocmite conform prevederilor legale, din care să rezulte că bunurile au părăsit efectiv teritoriul României, S.C. .X. SRL nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu

prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce reglementează livrările de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată iar în conformitate cu alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri este definită ca reprezentând o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

La art. 143 alin. (3) din același act normativ, se precizează că:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

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

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Așadar, având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente întocmite în conformitate cu prevederile legale și care prevede ca cerință cumulativă două documente legale: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transportul rutier, scrisoarea de trăsură CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Prin decizia pronunțată în cazul C-409/04-.X. și alții, CEJ a statuat că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit

sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./02.06.2009, anexat în copie la dosarul cauzei.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimate 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.”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

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:

„1. 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 pînă 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.[...]*

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Astfel, se reține că un element constitutiv al unei operațiuni intracomunitare care o distinge de cea care are loc în interiorul țării, este condiția referitoare la circulația fizică a bunurilor dintr-un stat membru într-altul.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./12.12.2014, se reține că, o parte din CMR-urile întocmite și prezentate de societate nu prezintă toate datele cerute de formular, respectiv pentru două transporturi intracomunitare de bunuri, aferente facturilor nr..X./31.05.2010 și nr..X./31.05.2010, nu conțin date privind destinatarul, expeditorul, bunurile transportate, ci doar ștampila transportatorilor.

Totodată, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor declarate de S.C. .X. SRL și având în vedere că documentele de transport de tip CMR prezentate de societate nu îndeplineau condițiile prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la societățile din România identificate ca transportatori ai mărfurilor conform CMR-urilor, verificarea datelor de identificare ale societăților la care S.C. .X. SRL a facturat livrările intracomunitare, a mijloacelor de transport înscrise în CMR-urile atașate facturilor privind livrările intracomunitare de bunuri declarate de S.C. .X. SRL.

Astfel, se reține că în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile transportatoare din România, identificate ca transportatori ai mărfurilor conform CMR-urilor, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost încheiate contracte/comenzi de transport și nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societăților transportatoare documente

de transport (CMR) care să ateste transportul de bunuri (zahăr), fie mijlocul de transport nu aparține societății transportatoare la care figurează sau societatea transportatoare nu a întocmit facturi de transport către societatea beneficiară.

În concluzie, se reține că documentele prezentate de societate în justificarea aplicării scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere nu sunt de natură să facă dovada că bunurile declarate ca livrări intracomunitare au fost expediate sau transportate în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

De asemenea, se reține faptul că pe o parte din facturile emise de contestatară nu este înscris motivul pentru care nu datorează TVA la coloana privind valoarea TVA, încălcând astfel prevederile art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că „*în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din [Directiva 112](#) sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*”.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia nu poate fi ținută răspunzătoare pentru obligațiile fiscale datorate de către cumpărător, respectiv de modul de realizare al transportului de către societățile de transport, având în vedere că, potrivit contractelor încheiate, S.C. .X. SRL nu a fost responsabilă cu transportul, partea responsabilă cu transportul fiind cumpărătorul, care răspundea personal de efectuarea transportului produsului achiziționat în afara țării și care remitea S.C. .X. SRL documentul de transport care atesta transportul bunurilor livrate de societate în afara României, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Prin urmare, se reține că legea instituie în sarcina vânzătorului obligația de a dovedi că bunul a fost expediat sau transportat în alt stat membru.

Or, societatea nu a depus documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte că bunurile au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare, fiind interesul vânzătorului să se asigure în vederea aplicării regimului de scutire de TVA că bunurile livrate ajung la cumpărătorul intracomunitar și sunt însoțite de documente justificative conforme cu prevederile legale.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia, a respectat normele legale în vigoare privind vânzarea intracomunitară a produselor și a prezentat dovezi care justificau livrările intracomunitare de bunuri, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de controale încrucișate la societățile transportatoare, rezultând urmare verificărilor că, în cazurile pentru care s-a stabilit TVA colectată urmare neacordării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, societățile transportatoare nu au făcut dovada că mijlocul de transport a părăsit teritoriul României.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *„nu este legal ca în cazul în care cumpărătorul unui produs nu înregistrează tranzacția în țara de destinație (țara comunitară), nu achită TVA aferentă produsului în această țară comunitară de destinație, vânzătorul aceluși produs să achite taxa pe valoarea adăugată respectivă”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că, în speță societatea nu trebuie să răspundă pentru operațiunile efectuate de cumpărător, ci este obligată să justifice scutirea de TVA aplicată, respectiv îndeplinirea condițiilor de formă și fond pentru aplicarea scutirii, precum și să facă dovada că bunurile au părăsit în mod fizic România ca stat membru de livrare.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada supusă verificării faptul că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL nu poate beneficia de regimul de scutire de taxă pe valoare adăugată aferentă operațiunilor în cauză și au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președin-

telui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., precum și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./12.12.2014 referitoare la suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit;
- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL .X.