

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 247 din 21 aprilie 2011

Cu adresa nr./....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2011 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2011.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei - TVA colectată suplimentar;
- lei - majorări de întârziere aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] societatea noastră, în calitate de transportator, a încasat și evidențiat în mod concret și corect toate operațiunile financiar contabile aferente acestei operațiuni, punând la dispoziția organului de control fiscal documentația legală pentru determinarea contribuției la bugetul de stat. Contestăm reținerile din anexele la raportul de inspecție fiscală referitoare la lipsa documentației CMR aferentă unor transporturi efectuate de către societatea noastră, acestea existând atât la momentul controlului dar și atașate prezentei contestații. De asemenea, considerăm pur subiective și nelegale mențiunile inspectorilor fiscali și în ceea ce privește lipsa unor elemente din anumite CMR-uri în situația în care nu există nici o prevedere expresă care să atragă constatarea nulității acestora.

Vă rugăm să aveți în vedere faptul că prezentarea filei CMR, este necesară în vederea dovedirii livrării mărfii, respectiv a executării obligațiilor asumate prin contractul de prestări servicii.

În motivarea aprecierilor și criticilor noastre, urmează să aveți în vedere și dispozițiile Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr.1.502, din 5 octombrie 2007, care modifică Ordinul 2.222/2006 [...].

[...] apreciem că modul de determinare a cotei de TVA, efectuat de către agentul constatator este unul restrictiv și chiar subiectiv.

Atât timp cât legea nu îngrădește dreptul transportatorului de a proba realitatea înscrisurilor din facturile fiscale analizate de către agentul constatator, acesta putând proba și cu alte mijloace realitatea celor consemnate considerăm nelegală și netemeinică diferența de TVA calculată de către inspectorii fiscali și a majorărilor de întârziere.

Vă rugăm să aveți în vedere faptul că am prezentat organelor de control toate documentele încheiate cu partenerii străini la care se face referire și în raportul de inspecție fiscală, inclusiv contractele de prestări servicii și corespondența însă acestea nu au fost avute în vedere, motiv pentru care înțelegem să înaintăm această documentație și pe cale separată ulterior înaintării prezentei contestații prin poștă. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la suma contestată:

"[...] Referitor la soluționarea decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiune de rambursare depus la A.F.P. sub nr...../25.11.2010 și la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2010 pentru suma de lei aferent lunii octombrie 2010. [...]."

B.2) Operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA

În perioada 01.10.2009-31.10.2010, societatea a înregistrat venituri din transport intracomunitar de bunuri în sumă totală de lei, echivalentul a Euro, venituri evidențiate în rulajul contului contabil 704 "Venituri din prestări de servicii", din balanțele de verificare lunare.

Menționăm că, societatea deține 2 (două) capete tractoare (Volvo-PH ...; Scania-PH), precum și o autoutilitară (Iveco-PH) utilizate în vederea desfășurării obiectului de activitate, pentru care societatea are încheiat contractul de prestări servicii nr.FN/.....2009 cu R.C. S.p.a. Italia [...].

În perioada octombrie 2009 - octombrie 2010, societatea a realizat venituri din prestări servicii (transport intracomunitar) către R.C. S.p.a. Italia în cuantum de lei, echivalentul a Euro [...].

De asemenea, ocazional, în lunile ianuarie, februarie și iunie 2010, societatea a prestat servicii cu autoutilitara Iveco PH-..... (transport intracomunitar de mărfuri) pentru C.A. Italia, respectiv A.A. Italia, realizând astfel venituri în sumă de lei, echivalentul a Euro [...].

În urma controlului, au rezultat următoarele deficiențe [...]:

- În perioada octombrie 2009 - octombrie 2010, societatea a efectuat prestări servicii (transport intracomunitar de bunuri) către R.C. S.p.a. Italia cu cele 2 (două) capete tractoare (Volvo și Scania), drept pentru care a emis un număr de facturi (anexa nr.5) în valoare totală lei, echivalentul a Euro. (anexa nr.5)

În ceea ce privește modul de justificare al scutirii de TVA pentru prestările de servicii (transport intracomunitar de bunuri) către R.C. S.p.a. Italia, facem precizarea că, societatea nu respectă în totalitate prevederile art.4, alin.(4), lit.a) din O.M.F.P. nr.2421/2007, respectiv O.M.F.P. nr.3419/2009 [...].

Prin urmare, societatea pentru facturile de prestări servicii emise către R.C. S.p.a. Italia, nu a justificat scutirea de TVA pentru de curse, în sensul că, nu a prezentat nici un fel de document (CMR), din care să rezulte că transporturile intracomunitare au fost efectuate de acesta, încălcând astfel prevederile art.4, alin.(4), lit.a) din O.M.F.P. nr.2421/2007, respectiv O.M.F.P. nr.3419/2009 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.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. (anexa nr.9)

Totodata, societatea a prestat servicii (transport intracomunitar de mărfuri) cu autoutilitara Iveco PH-..... în lunile ianuarie, februarie și iunie 2010 pentru C.A. Italia, respectiv A.A. Italia, realizând astfel venituri în sumă de lei, echivalentul a Euro. (anexa nr.12)

Pentru facturile de prestări servicii (facturile nr...../.....2010, nr...../.....2010, nr...../.....2010, nr...../.....2010, nr...../.....2010 - anexa nr.19) emise de societate către cei 2 (doi) beneficiari (C.A. Italia, respectiv A.A. Italia), nu a justificat scutirea de TVA, în sensul că, nu a prezentat nici un fel de document (CMR), din care să rezulte că transporturile intracomunitare au fost efectuate de acesta [...].

De asemenea, analizând modul de utilizare și completare al CMR-urilor prezentate în timpul controlului de către reprezentanții societății a rezultat faptul că, pentru un număr de CMR-uri (copii xerox după CMR-uri au fost prezentate la control și nu copie după exemplarul verde care trebuie să stea la cel care face transportul efectiv), consemnate în anexa nr.9, societatea nu face dovada că transporturile intracomunitare au fost efectuate de către aceasta. (exemplificăm în acest sens: la rubrica 17 - nu a fost înscrisă denumirea transportatorului, sau în unele cazuri sunt înscrși alți transportatori, la rubrica 18 - nu se regăsesc observațiile transportatorului cu privire la data și locul remorcării, precum și data și locul descărcării, numărul capului tractor care a efectuat transportul, precum și numărul remorcii tractate, la rubrica 19 - nu este înscris ultimul transportator de către destinatarul mărfurilor, [...], la rubrica 23 - nu este înscris numărul mijlocului de transport care a efectuat prestarea, sau în unele cazuri au fost înscrise mijloace de transport cu numere de înmatriculare care nu aparțin societății verificate. [...].

Mai mult decât atât, așa cum este prevăzut în contractul de prestări servicii nr.FN/.....2009 încheiat cu R.C. S.p.a. Italia (beneficiar), S.C. S.R.L. (prestator) avea obligația conform pct.6.2, lit.e), să întocmească proces-verbal de predare-primire și de recepție a mărfurilor la adresa destinatarului final al mărfii. În timpul inspecției fiscale, la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea nu a prezentat nici un proces verbal de predare-primire către destinatarul final din care să reiasă că S.C. S.R.L. a efectuat transportul de mărfuri aferent CMR-urilor lipsă, sau necompletate corespunzător. [...].

Astfel, pentru prestările de servicii (transport intracomunitar de mărfuri) facturate, pentru care societatea nu a justificat scutirea de TVA, s-a procedat la colectarea de TVA aferentă, în funcție de kilometrii parcurși, preț mediu/kilometru facturat, respectiv venituri facturate, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de lei [...].

Pentru diferența totală de TVA de lei, în timpul controlului, în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări de întârziere până la data de2011 în sumă de lei [...].

C). TVA de rambursat [...]

În concluzie, din cele prezentate la capitolul TVA, în timpul inspecției fiscale parțiale s-a stabilit diferență de TVA în sumă de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere conform art.120 din O.G. nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, în sumă de lei.

Având în vedere aspectele sus menționate, urmare inspecției fiscale parțiale, pentru perioada octombrie 2009 - octombrie 2010, s-au stabilit următoarele:

- 1) TVA de rambursat solicitată de societate lei;
- 2) TVA pentru care societatea are drept de rambursare 0 lei;
- 3) TVA pentru care societatea nu are drept de rambursare lei.

Referitor la soluționarea decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiune de rambursare depus la A.F.P. sub nr...../15.12.2010 și la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2010 pentru suma de lei aferent lunii noiembrie 2010. [...].

B.2) Operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA

În perioada 01.11.2010-30.11.2010, societatea a înregistrat venituri din transport intracomunitar de bunuri în sumă totală de lei, echivalentul a Euro, venituri evidențiate în rulajul contului contabil 704 "Venituri din prestări de servicii", din balanța de verificare lunară.

În urma controlului, au rezultat următoarele deficiențe [...]:

- În luna noiembrie 2010, societatea a efectuat prestări servicii (transport intracomunitar de bunuri) către R.C. S.p.a. Italia cu cele 2 (două) capete tractoare (Volvo și Scania), drept pentru care a emis o singură factură (factura/.....11.2010)(anexa nr.5) în valoare totală lei, echivalentul a Euro. (anexa nr.5)

În ceea ce privește modul de justificare al scutirii de TVA pentru prestările de servicii (transport intracomunitar de bunuri) către R.C. S.p.a. Italia, facem precizarea că, societatea nu respectă în totalitate prevederile art.4, alin.(4), lit.a) din O.M.F.P. nr.2421/2007, respectiv O.M.F.P. nr.3419/2009 [...].

Prin urmare, societatea pentru facturile de prestări servicii emise către R.C. S.p.a. Italia, nu a justificat scutirea de TVA pentru o cursă, în sensul că, nu a prezentat nici un fel de document (CMR), din care să rezulte că transportul intracomunitar a fost efectuat de acesta, [...].

De asemenea, analizând modul de utilizare și completare al CMR-urilor prezentate în timpul controlului de către reprezentanții societății a rezultat faptul că, pentru un număr de CMR-uri (copii xerox după CMR-uri au fost prezentate la control și nu copie după exemplarul verde care trebuie să stea la cel care face transportul efectiv), consemnate în anexa nr.9, societatea nu face dovada că transporturile intracomunitare au fost efectuate de către aceasta. (exemplificăm în acest sens: la rubrica 17 - nu a fost înscrisă denumirea transportatorului, sau în unele cazuri sunt înscrși alți transportatori, la rubrica 18 - nu se regăsesc observațiile transportatorului cu privire la data și locul remorcării, precum și data și locul descărcării, numărul capului tractor care a efectuat transportul, precum și numărul remorcii tractate, la rubrica 19 - nu este înscris ultimul transportator de către destinatarul mărfurilor, [...], la rubrica 23 - nu este înscris numărul mijlocului de transport care a efectuat prestarea, sau în unele cazuri au fost înscrise mijloace de transport cu numere de înmatriculare care nu aparțin societății verificate. [...].

Astfel, pentru prestările de servicii (transport intracomunitar de mărfuri) facturate, pentru care societatea nu a justificat scutirea de TVA, s-a procedat la colectarea de TVA aferentă, în funcție de kilometrii parcurși, preț mediu/kilometru facturat, respectiv venituri facturate, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de lei [...].

De asemenea, în timpul controlului, s-a constatat că societatea în luna noiembrie 2010, a încasat avans [...] fără a colecta TVA, încălcând prevederile art.134 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 [...].

Astfel, în timpul controlului s-a procedat la colectarea TVA (aferentă avansului încasat) în sumă de lei (..... x 19,354%). (anexa nr.14).

Pentru diferența totală de TVA de lei (..... lei + lei), în timpul controlului nu a fost cazul calculării de majorări de întârziere și penalități [...].

C). TVA de rambursat [...]

În concluzie, din cele prezentate la capitolul TVA, în timpul inspecției fiscale parțiale s-a stabilit diferență de TVA în sumă de lei, [...].

Având în vedere aspectele sus menționate, urmare inspecției fiscale parțiale, pentru luna noiembrie 2010, s-au stabilit următoarele:

- 1) TVA de rambursat solicitată de societate lei;
- 2) TVA pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- 3) TVA pentru care societatea nu are drept de rambursare lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. "....." S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Transporturi rutiere de mărfuri" - cod CAEN 4941, iar în perioada 01 octombrie 2009 - 30 noiembrie 2010 a desfășurat activitate de transport rutier de mărfuri în trafic intern și internațional cu două capete tractoare (Volvo PH-..... și Scania PH-.....) și o utilitară (Iveco PH-.....) deținute în proprietate de către societate.

* **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 octombrie 2009 - 30 noiembrie 2010, în vederea soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare de lei întocmit pentru luna octombrie 2010 de către S.C. "....." S.R.L., înregistrat la A.F.P. sub nr...../25.11.2010 și Decontului de TVA cu sumă

negativă și opțiune de rambursare de lei întocmit pentru luna noiembrie 2010 de societatea comercială, înregistrat la A.F.P. sub nr...../15.12.2010.

În urma verificării s-a stabilit o diferență suplimentară la TVA de plată în sumă totală de lei, constituită din:

- lei diferență suplimentară la TVA colectată aferentă transporturilor intracomunitare pentru care societatea nu a justificat scutirea de TVA - sumă contestată;

- lei diferență suplimentară la TVA colectată aferentă unui avans încasat pentru care societatea nu a colectat TVA - sumă necontestată.

Diferența suplimentară la TVA colectată în sumă de lei - contestată, a rezultat în urma majorării bazei impozabile cu suma totală de lei, echivalentul a euro, constituită din:

a) lei, echivalentul a euro, reprezintă venituri din prestări servicii de transport intracomunitar de mărfuri, din care lei (..... euro) venituri înregistrate în perioada octombrie 2009 - octombrie 2010 și lei (..... euro) venituri înregistrate în luna noiembrie 2010, facturate printr-un număr de facturi de către societatea comercială beneficiarului R.C. S.p.a. din Italia (anexele nr.5 și 8 la Raport) și pentru care nu a fost colectată TVA pe considerentul că sunt scutite de taxă în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Se precizează că transportul a fost efectuat cu două capete tractoare (Volvo și Scania), în baza Contractului de prestări servicii încheiat în data de2009 cu beneficiarului R.C. S.p.a. din Italia.

Pentru justificarea scutirii de TVA societatea nu a prezentat documentele prevăzute de O.M.F.P. nr.2222/2006, respectiv pentru un număr de curse nu au fost prezentate documentele specifice de transport (CMR) care să justifice că transportul a fost efectuat de societatea verificată, iar pentru un număr de curse documentele prezentate (CMR) nu sunt completate corespunzător, nefacând dovada că transporturile intracomunitare au fost efectuate de societatea verificată, întrucât: la rubrica 17 nu a fost înscrisă denumirea transportatorului sau în unele cazuri sunt înscriși alți transportatori; la rubrica 18 nu se regăsesc observațiile transportatorului cu privire la data și locul remorcării, data și locul descărcării, numărul capului tractor care a efectuat transportul, numărul remorcii tractate; la rubrica 19 nu este înscris ultimul transportator de către destinatarul mărfurilor; la rubrica 23 nu este înscris numărul mijlocului de transport care a efectuat prestarea sau în unele cazuri au fost înscrise mijloace de transport cu numere de înmatriculare care nu aparțin societății verificate.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă totală de lei (19% și 24%), respectiv lei pentru perioada octombrie 2009 - octombrie 2010 și lei pentru luna noiembrie 2010, în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal și art.4 alin.(2) și (4) lit.a) din anexa nr.1 a Ordinului susmenționat.

b) lei, echivalentul a euro, reprezintă venituri din prestări servicii de transport intracomunitar de mărfuri, facturate printr-un număr de facturi de către societatea comercială beneficiarilor C.A. din Italia și A.A. din Italia, (anexa nr.12 la Raport), pentru care nu a fost colectată TVA considerând că sunt scutite de taxă în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Se precizează că transportul a fost efectuat cu autoutilitara Iveco, fără a avea la bază contract sau comandă.

Pentru justificarea scutirii de TVA societatea nu a prezentat documentele prevăzute de O.M.F.P. nr.2222/2006, respectiv pentru cele curse nu au fost prezentate documentele specifice de transport (CMR) care să justifice că transportul a fost efectuat de societatea verificată.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă totală de lei (..... lei x 19%) în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal și art.4 alin.(2) și (4) lit.a) din anexa nr.1 a Ordinului susmenționat.

Pentru diferența suplimentară stabilită la TVA de plată pentru perioada octombrie 2009 - octombrie 2010 în sumă de lei (..... lei TVA de la pct.a) + lei TVA de la pct.b)) au fost calculate obligații de plată accesorii în sumă totală de lei, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată. Pentru diferența suplimentară

stabilită la TVA de plată pentru luna noiembrie 2010 în sumă de lei (TVA cuprinsă la pct.a)) nu au fost calculate obligații de plată accesorii, cu această sumă fiind diminuată TVA solicitată la rambursare de societate prin decontul lunii noiembrie 2010.

* Societatea comercială susține următoarele:

- în calitate de transportator, a încasat și evidențiat în mod concret și corect toate operațiunile financiar contabile aferente transportului intracomunitar, punând la dispoziția organului de control documentația legală pentru determinarea obligațiilor la bugetul de stat;
- se contestă reținerea organelor de inspecție fiscală cu privire la lipsa documentației CMR aferentă unor transporturi, acestea existând atât la momentul controlului, dar și atașate contestației;
- sunt pur subiective și nelegale mențiunile inspectorilor fiscali în ceea ce privește lipsa unor elemente din anumite CMR-uri, în situația în care nu există nicio prevedere expresă care să atragă constatarea nulității acestora;
- legea nu îngreșește dreptul transportatorului de a proba realitatea înscrierilor din facturile fiscale și cu alte mijloace decât CMR-urile.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxă: [...]

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri; [...]

(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.”

- **Instrucțiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006**, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 4. - (1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri.

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

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

b) contractul încheiat cu beneficiarul;

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

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

(4) În aplicarea prevederilor alin. (2) și (3), se consideră documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului:

a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1; [...].”

* **Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Conform prevederilor legale mai sus citate, se reține că facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru transporturile intracomunitare se probează cu factura care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului transportului în alt stat membru, cu

contractul încheiat cu beneficiarul transportului, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și după caz, cu alte documente.

Având în vedere că prestările de servicii efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru transporturile intracomunitare este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această facilitate fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și prezentarea de documente și care reglementează ca cerință cumulativă deținerea de către transportator a două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv scrisoarea de trăsură (CMR) pentru transportul rutier, precum și deținerea contractului încheiat cu beneficiarul.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- pentru transporturile intracomunitare efectuate de societatea contestatoare către partenerii externi C.A. din Italia și A.A. din Italia în lunile ianuarie, februarie și iunie 2010, în afara celor facturi în valoare totală de lei (..... euro) prezentate la inspecția fiscală și pentru care societatea verificată consideră că beneficiază de facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată reglementată la art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu a putut prezenta contracte sau comenzi pentru transporturile intracomunitare încheiate cu respectivii beneficiari din Italia și nici documente care să ateste transportul bunurilor din România în alt stat membru, respectiv CMR-uri, așa cum prevede Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

- pentru transporturile intracomunitare efectuate către partenerul extern R.C. S.p.a. din Italia în perioada octombrie 2009 - noiembrie 2010, pentru care societatea contestatoare a emis un număr de facturi în valoare totală de lei (..... euro) prezentate la inspecția fiscală și pentru care societatea verificată consideră că beneficiază de facilitatea fiscală de scutire de taxă pe valoarea adăugată reglementată de art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat în data de2009 cu beneficiarul din Italia, fără însă a prezenta și documentele de transport rutier din România în alt stat membru - pentru curse efectuate, sau a prezentat documente de transport rutier (CMR-uri) completate necorespunzător - pentru curse, aceste documente fiind absolut necesare pentru îndeplinirea condiției cumulative privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru transportul intracomunitar de bunuri.

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. La art. 9 din Decretul nr.451/1972 se precizează: *“Scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator și respectiv, ulterior de către client.”* Elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină scrisoarea de trăsură sunt precizate la art.6 din Decret.

În cazul transportului rutier, prin neprezentarea documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv scrisoarea de trăsură CMR (..... curse), nu a fost îndeplinită de către societatea comercială prestatoare cerința cumulativ obligatorie reglementată de norma legală mai sus citată, pentru justificarea scutirii de TVA.

Societatea contestatoare susține că se poate proba realitatea înscrierilor din facturile emise și cu alte documente decât CMR-urile, însă la art.4 alin.(2) lit.c) din Instrucțiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se precizează cu claritate că

justificarea scutirii de TVA se face de către prestator inclusiv cu documentele specifice de transport, așa cum sunt prezentate la art.4 alin.(4) din Instrucțiuni (CMR, carnet TIR etc.).

Din analiza documentelor de transport rutier (CMR) prezentate la inspecția fiscală și anexate dosarului contestației, se constată că un număr de documente sunt completate necorespunzător, neîndeplinind cerințele cuprinse la art.6 din Decretul nr.451/1972, respectiv:

- la rubrica 17: nu este înscrisă denumirea transportatorului sau sunt înscrise alți transportatori;

- la rubrica 18: nu sunt înscrise observațiile transportatorului cu privire la data și locul remorcării, data și locul descărcării, numărul capului tractor care a efectuat transportul, numărul remorcii tractate;

- la rubrica 19: nu este înscris ultimul transportator de către destinatarul mărfurilor;

- la rubrica 23: nu este înscris numărul mijlocului de transport care a efectuat prestarea sau sunt înscrise alte mijloace de transport, cu numere de înmatriculare care nu aparțin societății verificate.

În aceste condiții, pentru cele curse justificate de societatea comercială cu cele CMR-uri completate necorespunzător, nu se poate face dovada că transportul a fost efectiv prestat de S.C. "....." S.R.L., nefiind înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Instrucțiunile 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, care să facă dovada că transporturile au fost efectuate de societatea contestatoare într-o țară comunitară, respectiv Italia.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la aplicarea cotei standard de 19% (până la 30.06.2010) și respectiv 24% (începând cu 01.07.2010) asupra veniturilor în sumă totală de lei înregistrate în perioada octombrie 2009 - noiembrie 2010 din prestarea serviciilor de transport intracomunitar nejustificat, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, societatea neputând beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru transporturile intracomunitare, întrucât nu a prezentat toate documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art.4 alin.(2) și (4) din 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, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

De asemenea, și pentru majorările de întârziere în sumă de lei contestația se va respinge ca neîntemeiată conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere că acestea au fost calculate conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei - TVA colectată suplimentar;
- lei - majorări de întârziere aferente TVA de plată.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,