

## **DECIZIE** nr.

privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.F.P a județului Arad sub nr. .... /08.09.2011 și reînregistrată sub nr..... /25.06.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. .... /21.06.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /25.06.2013 asupra contestației formulată de

**S.C. X S.R.L.,**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... /31.08.2011 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /08.09.2011 și reînregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr..... /25.06.2013; în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr..... /07.11.2011 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, în condițiile legii, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 17 din O.U.G. nr. 74/2013 coroborat cu art. 13 din H.G. nr. 520/2013 și art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara fiind competentă în soluționarea contestației.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /28.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea acesteia pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită de organele de control în sumă de xxxxxx lei și majorările de întârziere aferente în sumă de xxxx lei precum și impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei și majorări de întârziere în suma de xxxx lei.

Suma totală contestată este de xxxxx lei și reprezintă

- xxxxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară
- xxxxxx lei majorările de întârziere aferente.
- xxxx lei impozit pe profit suplimentar
- xxx lei majorările de întârziere aferente

Referitor la capătul de cerere privind suma de xxx lei reprezentând impozitul minim aferent trimestrului IV al anului 2009 și majorările și penalitățile aferente în sumă totală de xx lei, invederăm faptul că, prin Decizia nr..... /07.11.2011 privind

contestația înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr. ..../08.09.2011 s-a admis contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, organul competent în soluționare prin prezenta decizie de soluționare a contestației se va investi cu reluarea procedurii de soluționare a acesteia în ceea ce privește capătul de cerere prin care societatea petentă s-a îndreptat împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ..../28.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, a cărei soluționare a fost suspendată prin Decizia nr. ..../07.11.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, pentru suma totală de xxxx lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de xxxx lei;
- majorări aferente impozitului pe profit în sumă de xxxx lei;
- penalități aferente impozitului pe profit în sumă de xxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei;
- majorari aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de xxxx lei

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei stabilită suplimentar de plata prin decizia de impunere contestată, invederam faptul ca, pentru perioada 15.12.2009 – 31.03.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de xxxx lei, însă în urma recalculării taxei pe valoarea adăugata de plată aferentă perioadei verificate ținându-se cont de sumele reprezentând TVA de plată respectiv TVA de recuperat înregistrate în evidența contabilă a societății petente a rezultat un TVA de plată recalculat la data de 31.03.2011 în sumă de xxxxx lei.

Prin Decizia nr. ..../07.11.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, in cuprinsul pct.2 al dispozitivului acesteia s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând debit în suma totală de xxxxx lei și accesoriile aferente în sumă totală de xxxxx lei stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR ..../28.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Urmare cererii de reluare a procedurii de soluționare a contestației înregistrată la D.G.F.P Arad sub nr...../14.06.2013 și la A.I.F Arad sub nr...../17.06.2013 formulată de către Societatea Civila de Avocati ..... pentru petenta, organul fiscal emitent al actului atacat a transmis dosarul contestației formulate de S.C. X S.R.L. în scopul reluării procedurii de soluționare a acesteia, suspendată în baza Deciziei nr...../07.11.2011, în considerarea Sentinței penale nr. xxx din data de 18.12.2012 rămasă definitivă și prin care s-a dispus, în baza art. 278 alin.8 lit.a Cod Procedura Penala respingerea ca nefondată a plângerii

formulată de A.I.F Arad împotriva Rezoluției de scoatere de sub urmărire penală nr...../P/2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din 31.07.2012 menținută prin ordonanța prim-procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad nr...../2/2012 din 05.09.2012 privindu-l pe intimatul ....., întrucât faptele nu există, astfel că acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare.

*Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a formulat contestația, arătăm următoarele:*

Contestația a fost formulată prin Av. ...., la dosarul cauzei fiind depusa împuternicirea avocațială, în original.

La data de 10.10.2011, cu adresa FN din 10.10.2011 înregistrată la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr...../ad/10.10.2011, petenta a depus o cerere de suspendare a procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva deciziei de impunere nr. F-AR ..../28.07.2011, semnată de Av. .... precum și împuternicirea avocațială nr. .... din 10.10.2011 emisă de Societatea civilă de avocați H prin care SC X SRL a împuternicit Societatea civilă de avocați pentru reprezentare în fața organelor M.F.P – A.N.AF, împuternicirea nefiind stampilată și semnată de societatea petentă. La data de 11.10.2011, la dosarul cauzei, reprezentantul legal al petentei a depus împuternicirea avocațială nr...../10.10.2011, înregistrată la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr...../11.11.2011, în original, care poartă semnătura și ștampila societății petente, conform prevederilor art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Urmare solicitării petentei de reluare procedurii de soluționare a contestației, în temeiul pct. 10.9 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: *„10.9. În situația în care la data reluării procedurii administrative contestatara se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare, organul de soluționare competent va solicita administratorului judiciar sau*

*lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit.”*, D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Casei de Insolvență .....SPRL, cu adresa nr. ..../14.10.2013, ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei să precizeze dacă menține contestația formulată pentru SC X SRL prin Societatea civilă de avocați ....., la data formulării contestației.

Solicitarea D.G.R.F.P. Timișoara din adresa nr. ..../14.10.2013, a fost primită de către lichidatorul judiciar al SC X SRL, ..... SPRL, la data de 18.10.2013, conform originalului confirmării de primire existent la dosarul cauzei.

La data de 09.12.2013, Societatea Profesională de Lichidari .....T SPRL a transmis adresa nr. ..../02.12.2013, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../09.12.2013 prin care a precizat faptul că menține contestația formulată de debitoarea SC X SRL împotriva Deciziei nr. F-AR ..../28.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pe cale de consecință, se constată îndeplinite dispozițiile art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind indeplinita procedura de forma s-a trecut la solutionarea pe fond a contestației:

**I.** Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei nr. F-AR 635/28.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

**1.** Referitor la obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în perioada decembrie 2009 – februarie 2010, petenta arată că, a achiziționat apoi a stornat, livrand înapoi societății Y Kft din Ungaria bunurile constând în ..... buc. obiecte sanitare, considerand că beneficiază de scutire pentru livrările intracomunitare potrivit art.10 alin.1 din OMFP nr.2421/2007.

Susține că, așa cum rezultă din declarația scrisă de administratorul său, mărfurile au fost transportate cu mijloace de transport de tonaj mic ale firmei din Ungaria și au fost depozitate la fostul sediu social al firmei din Arad, Str. ...., într-un spațiu adecvat de 218 mp. Arată că, scrisorile de trăsura CMR nu au fost completate la rubrica „transportator” deoarece nu a fost angajat nici un transportator, livrările efectuându-se cu mijloace de transport ale societății din Ungaria.

Anexează contestației declarația pe propria răspundere a șoferilor din Ungaria care, în opinia sa, atestă că livrările din perioada decembrie 2009 – februarie 2010 au fost efectuate. De asemenea anexează și declarațiile electronice ale firmei ungare către autoritatea fiscală din Ungaria privind recepția mărfurilor returnate din România, precum și situația vânzărilor efectuate de S Kft din Ungaria.

**2.** Referitor la obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru livrarea intracomunitară de bunuri din luna decembrie 2010, petenta susține că transportul mărfurilor către societatea S Kft a fost efectuat de către transportatorul SC T SRL. Mai arată că, în contextul prevederilor art.16 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală doar societatea petentă poate fi subiect al raportului juridic fiscal, astfel că nu poate fi răspunzătoare și sancționată pentru actele sau faptele efectuate sau neefectuate de către alte subiecte de drept cum ar fi societatea S Kft din Ungaria sau SC T SRL. Arată că, transporturile au fost efectuate pe bază de documente însoțitoare respectiv CMR-uri, transportatorul întocmind facturi pentru serviciile efectuate și chitanțe de primire a contravalorii serviciilor, iar faptul că

transportatorul nu s-a înregistrat corespunzător cu operațiunile efectuate nu-i poate fi imputat.

În motivarea contestației petenta anexează declarația administratorului transportatorului SC T SRL, care, în opinia sa confirmă faptul că transporturile din luna decembrie 2010 de la Szeged la Arad și de la Arad la Szeged au fost realizate efectiv.

**II.** În Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

- în luna februarie 2010 petenta a stornat din contul 371 „Marfuri” suma de xxxxxxxx sanitare achiziționate de la S KFT din Ungaria în luna decembrie 2009 conform facturilor emise de firma din Ungaria. În urma verificărilor efectuate la Compartimentul de schimb internațional de informații s-a constatat că SC X SRL a declarat la rubrica achiziții intracomunitare suma de – ..... lei prin declarația 390 aferentă lunii februarie 2010 suma pe care firma S nu a declarat-o, neconfirmând astfel returnul mărfurilor livrate în luna decembrie 2009 firmei din Arad. Având în vedere cele constatate, în temeiul art.67 alin. 1 din OG nr.92/2003 și pct.65.1 lit.a din HG nr.1050/2004 organele de inspecție au redimensionat masa profitului impozabil cu suma de xxxxx lei reprezentând cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la S KFT Ungaria în luna decembrie 2009 și cu suma de xxxxxxxx lei reprezentând veniturile aferente vânzării marfii, rezultând pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxx lei.

- în luna decembrie 2010, petenta a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli de transport” suma de xxxx lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu transportul mărfurilor facturat de către SC T SRL. Deoarece SC T SRL nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor de transport înscrise în facturile emise către SC X SRL, organele de inspecție au stabilit că acestea sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea masei profitului impozabil nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în conformitate cu art.21 alin.1 coroborat cu art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 și nefiind aferente livrarilor intracomunitare efectuate de societate. În concluzie, pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei.

- în luna februarie 2010 petenta stornează din contul 371” Marfuri ” suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea a xxxx bucăți obiecte sanitare achiziționate de la S KFT din Ungaria în luna decembrie 2009 conform facturilor emise de firma din Ungaria. În urma verificărilor efectuate de către Compartimentul de schimb internațional de informații s-a constatat că SC X SRL a declarat la rubrica achiziții intracomunitare suma de – xxxxxxxx lei prin declarația 390 aferentă lunii februarie 2010, suma pe care firma S KFT nu o declarat-o, neconfirmând astfel returnul mărfurilor livrate în luna decembrie 2009. Petenta a prezentat scrisori de trasură CMR care nu confirmă identitatea prestatorului de servicii de transport,

transportatorul nefiind înscris în CMR-uri. Având în vedere ca petenta nu a putut justifica realitatea transportului marfii din Romania in Ungaria cu documente justificative de transport (CMR), organele fiscale au stabilit ca acestea reprezinta livrari pe teritoriul national, procedand la estimarea bazei de impunere si la stabilirea unei taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de xxxxxx lei.

- în luna decembrie 2010, petenta a înregistrat in contul 707 „Venituri din vanzarea marfurilor” suma de xxxxxxxx lei conform facturilor emise catre G KFT din Ungaria. In ceea ce priveste justificarea scutirii de TVA aferenta livrarilor intracomunitare prevazuta la art. 143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta nu a putut face dovada efectuării transportului marfii inregistrata in facturile emise catre G din Ungaria. De asemenea, s-a constatat ca facturile emise catre G KFT din Ungaria nu contin informatiile prevazute la art.155 alin.5 lit.d din Legea nr.571/2003 in sensul ca, in aceste facturi nu conțin codul de inregistrare in scopuri de TVA al furnizorului, respectiv SC X SRL. Avand in vedere cele constatate organele de inspectie au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de xxxx lei.

- in luna ianuarie 2011 petena a inregistrat in contul 4426 suma de xxxx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu transportul marfurilor facturat de catre SC T SRL. Deoarece, in urma controlului incrucisat efectuat la firma T SRL, aceasta nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor de transport înscrise în facturile emise către SC S SRL, organele de inspectie au stabilit că aceste operațiuni nu sunt efectuate în scopul realizării operațiunilor prevăzute la art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003, astfel ca, petenta nu are drept de deducere a TVA in suma de xxxxx lei.

În referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au aratat că: „ (...) a fost întocmită Sesizarea Penală nr...../28.07.2011 pentru suma de xxxxx lei reprezentand prejudiciu adus bugetului de stat de natura taxei pe valoarea adăugată și impozitul pe profit impotriva numitului ....., asociat unic si administrator al societatii (...) ”, la dosarul cauzei fiind depusa o copie a sesizării penale inregistrata la AIF Arad sub nr...../28.07.2011.

În vederea soluționării contestației formulate de către S.C. X S.R.L., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. .... /21.09.2011, să comunice stadiul soluționării sesizării penale nr...../28.07.2011 formulata impotriva numitului ....., asociat unic si administrator al petentei.

Prin adresa Dosar nr. .... /2011 din 10.10.2011 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /13.10.2011 Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „ (...) dosarul privind pe ....., administrator al SC S SRL se afla în curs de soluționare”

La data de 07.11.2011, D.G.F.P. a jud. Arad a emis Decizia nr. .... /07.11.2011 prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestației depuse de către SC S SRL până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, procedura

administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Luând act de Rezoluția procurorului din 31.07.2012 pronunțată în dosarul nr. ....P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, menținută prin Rezoluția prim - procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din 05.09.2012 din Dosarul nr. ..../2012 rămasă definitivă prin Sentința Penală nr. .... din data de 18.12.2012, pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ..../108/2012, A.I.F. Arad a retransmis dosarul contestației către D.G.F.P. a jud. Arad ca organ competent în soluționare, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației.

1. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit în sumă totală de xxxxx lei, precum și TVA în sumă de xxxxx lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr.../28.07.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, în legatura cu operațiunile de stornare înregistrate în luna februarie 2010 ca și livrări intracomunitare efectuate către partenerul extern S KFT din Ungaria, s-au reținut următoarele:

În fapt, în luna decembrie 2009, petenta a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de obiecte sanitare în cantitate de xxxxx bucăți de la S Kft din Ungaria în valoare totală de xxxxxxxx lei, pe care le-a înregistrat ca și achiziții intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere. Marfurile achiziționate au fost recepționate de către petentă conform notelor de recepție întocmite.

În luna februarie 2010 petenta a stornat din contul 371 „Marfuri”, suma de xxxxxxxx lei reprezentând contravaloarea cantității de xxxxx bucati obiecte sanitare achiziționate de la S KFT din Ungaria în luna decembrie 2009 conform facturilor emise de firma din Ungaria, motivul stornării acestor facturi fiind neplata lor conform notei explicative dată de administratorul petentei Dl. .... În vederea justificării operațiunilor de stornare reprezentând livrări intracomunitare efectuate în luna februarie 2010 către firma S KFT din Ungaria și a transportului marfii, petenta a prezentat scrisori de transport internațional CMR-uri pentru cantitatea totală de xxxxxx bucati obiecte sanitare care nu conțin elemente de natura a identifica firma care a efectuat transportul mărfii, în scopul confirmării realității operațiunii de restituire către firma din Ungaria a cantității de xxxx bucati obiecte sanitare.

În drept, art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

La alin.9 al aceluiași articol este stipulat:

*„Livrarea de bunuri*

(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.*"

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

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

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

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

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis O.M.E.F. nr. 2421/2007, modificat prin O.M.E.F. nr.3419/2009 conform căruia:

*"Art. 10. (1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute 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; si, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare."*

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 prevede:

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

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

*„a) locul și data întocmirii sale;*

*b) numele și adresa expeditorului;*

*c) numele și adresa transportatorului;*



- d)locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;  
e) numele și adresa destinatarului; (...)"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare al contestației a reținut următoarele:

În luna decembrie 2009, petenta a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de obiecte sanitare în cantitate de xxxx bucăți de la S KFT din Ungaria în valoare totală de xxxxxxx lei, pe care le-a înregistrat ca și achiziții intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere. Marfurile achiziționate au fost recepționate de către petentă conform notelor de recepție întocmite.

Potrivit procesului verbal de inventariere încheiat la data de 30.12.2009, a listelor de inventariere aferente și a balanței de verificare încheiate la data de 31.12.2009, petenta a deținut în stoc marfa achiziționată de la S KFT din Ungaria.

În luna februarie 2009 petenta stornează din contul 371 „Mărfuri” suma de ..... lei reprezentând cantitatea de xxxxxx buc. obiecte sanitare achiziționate de la SC S KFT din Ungaria în luna decembrie 2009.

Conform notei explicative data de către administratorul petentei dl. ...., în ceea ce privește locul de depozitare a marfurilor achiziționate din Ungaria în luna decembrie 2009, acesta a declarat că „mărfurile achiziționate de la S KFT au fost depozitate în luna decembrie 2009 la sediul societății în Arad, str....., nr. 1"

Deoarece, în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că petenta de la înființare a declarat sediul social în localitatea Arad, str. ...., organele de inspecție fiscală au solicitat Oficiului Registrului Comerțului de pe Lângă Tribunalul Arad precizări cu privire la autorizarea societății petente pentru desfășurarea de activități economice la sediul social din Arad, str. Salacz Gyula, nr.1, pentru perioada decembrie 2009 și până la data modificării sediului social. Din adresa nr...../18.07.2011 emisă de Oficiul Registrului Comerțului de pe Lângă Tribunalul Arad rezultă că petenta „nu desfășoară nici una din activitățile cuprinse în obiectul de activitate data certificatului constatator 15.12.2009".

Totodată, din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către proprietarul imobilului, dl. ...., acesta precizează faptul că, a pus la dispoziția SC X SRL imobilul de la adresa din Arad, str. ...., ap.7 pentru o perioadă de câteva luni începând cu luna decembrie 2009, cu titlu gratuit, la rugămintea administratorului până în momentul când acesta își va găsi un sediu definitiv. Deasemenea, acesta precizează că, nu are informații cu privire la activitatea desfășurată de petentă, imobilul este situat în zona ultracentrală, iar circulația camioanelor de tonaj mare este interzisă. În ceea ce privește depozitarea cantității de xxxxx obiecte sanitare achiziționate în luna decembrie 2009 de SC X SRL de la furnizorul din Ungaria, proprietarul imobilului precizează: „ (...) având în vedere zona, accesibilitatea la clădire și la apartament consider că este puțin probabil ca o astfel de cantitate mare să se fi depozitat în imobil".

Urmare controlului inopinat finalizat prin încheierea procesului verbal nr../05.2011, organele de inspecție fiscală deplasându-se la apartamentul nr.7 situat în Arad, str. ....nr.1, etajul I, au constatat faptul că, accesul la apartament se face pe o scara în spirala, iar din discuțiile avute cu locatarii imobilului, aceștia precizează faptul că, nu cunosc despre existența firmei la apartamentul nr.7, nu au văzut și nici nu au cunoștință de desfășurarea de activități comerciale la această adresă, în perioada decembrie 2009 — februarie 2010. Totodată, în ceea ce privește încărcarea sau descărcarea de obiecte sanitare respectiv depozitarea acestora în ap. nr.7 al imobilului situat în Arad pe str. .... nr.1, etajul I, locatarii imobilului precizează că nu au văzut pe nimeni la apartament, acesta fiind nelocuit de cativa ani.

Mai mult, s-a constatat că, în perioada de la înființare și până în luna februarie 2011, petenta nu a avut angajați și nu a înregistrat nici un fel de cheltuieli care să demonstreze desfășurarea de activități economice la adresa din Arad, str. ...., ap.7.

Urmare verificării realității operațiunilor de stornare înregistrate de petentă în evidența contabilă, s-au constatat următoarele:

Pentru operațiunile de stornare înregistrate în luna februarie 2010 ca și livrări intracomunitare efectuate către partenerul extern S KFT din Ungaria, societatea petentă a prezentat scrisori de transport internațional CMR-uri pentru cantitatea totală de xxxxxx bucati obiecte sanitare.

Din analiza scrisorilor de trasură CMR, prezentate de petentă în vederea justificării operațiunilor de stornare reprezentând livrări intracomunitare efectuate în luna februarie 2011 către firma S KFT din Ungaria, s-a constatat că acestea nu conțin date referitoare la firma care a efectuat transportul mărfii. În aceste CMR-uri la rubrica vânzător este înscrisă firma SC X SRL, iar la poziția cumpărător firma din Ungaria (S KFT-persoana juridică afiliată petentei), denumirea și adresa transportatorului nefiind înscrise în scrisorile de trasură prezentate.

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.

Potrivit art. 9 din Decretul nr.451/1972 “ *scrisoarea de trasura face dovada, pana la proba contrarie a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator si respectiv, ulterior de catre client* ”

Totodata conform prevederilor conventiei amintite:

**“ART. 6**

*1. Scrisoarea de trasura trebuie sa 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 curenta a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscuta;

g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;

h) greutatea bruta sau cantitatea altfel exprimată a mărfii;

i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vama și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);

j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vama și altele;

k) indicația ca transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.(...)

Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborat cu faptul că în documentele de transport CMR prezentate la rubrica „transportator” nu este înscris numele și adresa transportatorului așa cum prevede Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), se retine ca, scrisorile de trasura CMR prezentate de catre petentă in vederea justificării realității operațiunilor de stornare reprezentând livrările intracomunitare efectuate in luna februarie 2010 catre firma S KFT din Ungaria, nu pot fi considerate documente justificative care să ateste faptul că bunurile livrate firmei S KFT din Ungaria au părăsit efectiv teritoriul României, respectiv dovada efectivă a transportului.

Conform Hotărârii de Justiție Europene (Camera a treia) din 27 septembrie 2007 în cauza C-409/04:

*"Pentru motivele prezentate in hotărâre, Curtea de Justiție a CE declara:*

*Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf si articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directiva 7713881CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugata: baza unitara de evaluare, astfel cum a fost modificata prin Directiva 20001'65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, având in vedere termenul „expediat(e)” care figurează in aceste doua dispoziții, trebuie sa fie interpretate in sensul ca achiziția intracomunitara a unui bun este efectuata, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabila decât atunci cand dreptul de a dispune de bun in calitate de proprietar a fost transmis persoanei care il achiziționează si cand furnizorul dovedește ca acest bun a fost expedit sau transportat in alt stat membru si ca, in urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare.*

*Faptul ca persoana care achiziționează bunurile a prezentat autorităților fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitara, precum cea in discuție in acțiunea principala, poate constitui o dovada suplimentara care urmărește sa stabilească faptul ca bunurile au părăsit in mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovada determinanta pentru scutirea de taxa pe valoarea adăugata a unei livrări intracomunitare.*"

In conformitate cu O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 6

*Exercitarea dreptului de apreciere*

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

ART. 60

*Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte*

*Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.*

ART. 61

*Colaborarea dintre autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public*

*(1) Autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public sunt obligate să colaboreze în realizarea scopului prezentului cod.*

*(...)*

*(3) Organul fiscal care solicită colaborarea răspunde pentru legalitatea solicitării, iar autoritatea solicitată răspunde pentru datele furnizate.”*

coroborat cu HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege.”*

În prezenta cauză, organele de control în determinarea situației de fapt, au avut în vedere și următoarele informații privind partenerul S KFT din Ungaria și anume:

- între petenta și firma S Kft din Ungaria au existat relații de afiliere, în sensul că asociatul unic și administratorul SC X SRL, dl. ...., detine calitatea de administrator și la firmele S KFT și G KFT din Ungaria.
- din adresa nr...../15.07.2011 transmisă de Compartimentul de schimb internațional de informații, urmare solicitării de informații cu privire la livrarile/achizițiile intracomunitare declarate de petentă, precum și cele declarate de firmele partenere ale acesteia, în perioada verificată, respectiv S KFT și G KFT din Ungaria – ambele persoane juridice afiliate petentei - s-a constatat că SC X SRL declară la rubrica achiziții intracomunitare suma de – ..... lei prin declarația 390 aferentă lunii februarie 2010 suma nedeclarată de către firma S KFT din Ungaria, neconfirmând astfel returul mărfurilor achiziționate în luna decembrie 2009.

- în ceea ce privește transportul marfii, administratorul petentei, în nota explicativă anexată Procesului verbal nr..../05.2011, a precizat ca transportul a fost realizat cu mijloace de transport proprii aparținând societății S KFT Ungaria.
- în vederea confirmării cu certitudine a faptului ca S KFT din Ungaria, în luna februarie 2010 a efectuat sau nu transport intracomunitar de obiecte sanitare pentru S.C X S.R.L, s-a solicitat Companiei Naționale de Autostrazi și Drumuri Naționale din România SA, cu adresa nr...../05.10.2011, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, informații cu privire la verificarea înregistrării la ieșirea din țară a mijloacelor de transport ale firmei S KFT Ungaria. Cu adresa nr..../2820 din 17 octombrie 2011, înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr..../17.10.2011 și transmisă în completarea dosarului contestației cu adresa nr...../18.10.2011, înregistrată la D.G.F.P a Jud.Arad sub nr. ....../21.10.2011, Compania Națională de Autostrazi și Drumuri Naționale din România SA a comunicat că nu a fost identificat nici un transport efectuat cu vehiculele proprietatea S KFT Ungaria, în luna februarie 2010.

Având în vedere cele constatate, se reține că, în condițiile în care, pe de-o parte, petenta nu a putut dovedi cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, realitatea existenței marfurilor constând în xxxx bucăți obiecte sanitare în valoare de xxxxxx lei înregistrate în evidența contabilă ca și achiziții intracomunitare de la S KFT din Ungaria în luna decembrie 2009 și nici depozitarea acestora în spațiul din Arad pe care l-a declarat, iar pe de altă parte nu a putut justifica prin mijloace de probă că bunurile pe care pretinde ca le-a restituit firmei S KFT din Ungaria, aceeași cantitate de xxxxx bucăți obiecte sanitare au părăsit efectiv teritoriul României, respectiv dovada efectivă a transportului marfurilor din România în Ungaria, pentru a justifica operațiunile de stornare înregistrate în evidența contabilă în luna februarie 2010, organele de inspectie în mod corect și legal au considerat ca marfa în cauza a fost livrată pe teritoriul României deoarece așa cum s-a demonstrat în cele ce preced organele de inspectie fiscală prin administrarea unor mijloace de probă au constatat o altă stare de fapt decât cea susținută de petenta, respectiv dovada efectivă a transportului de marfă din România în Ungaria coroborat cu faptul că operațiunea de stornare nu a fost declarată de partenerul său cu atât mai mult cu cât între petenta și firma S Kft din Ungaria au existat relații de afiliere, în sensul că asociatul unic și administratorul SC X SRL, dl. ......., deține calitatea de administrator la firma S KFT.

Referitor la probele noi de natura declarațiilor pe proprie răspundere a șoferilor din Ungaria și a unor declarații electronice ale firmei S Kft din Ungaria, acestea nu au putut fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației nefiind înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada că bunurile reprezentând obiecte sanitare în

cantitate de xxxx buc. au parasit in mod fizic teritoriul Romaniei, ajungand intr-o tara comunitara, respectiv Ungaria.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că, deși petenta a înregistrat în evidența contabilă stornarea sumei de ..... lei reprezentând contravaloarea cantității de xxxx buc obiecte sanitare achiziționată de la S kft Ungaria, prin administrarea mijloacelor de proba în cauza, s-a constatat că, marfa nu a fost returnată furnizorului și ca transportul marfurilor din România în Ungaria nu a putut fi dovedit cu documente legale, ceea ce a determinat organele de control să considere ca nereală baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit și să procedeze la estimarea bazei impozabile.

Învedereăm că deși potrivit Sesizării penale nr...../28.07.2011, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă față de făptuitorul ..... și față de partea responsabilă civilmente SC S SRL pentru datoria fiscală care face obiectul cauzei deduse judecătii, instanța penală nu s-a pronunțat asupra acestui aspect, în Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din iulie 2012, din Dosar nr...../P/2011, arătându-se că administratorul petentei a declarat că „a returnat mărfurile în Ungaria deoarece nu le-a putut achita. De asemenea, acesta a depus la dosar un raport de expertiză fiscală extrajudiciară, efectuată în Ungaria de către un expert fiscal judiciar, din care rezultă că furnizorul S Kft a recepționat bunurile de la firma română și a înregistrat aceste operațiuni în contabilitate”.

Conform art. 2 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispozițiile procedurale în materie fiscală, inclusiv în ceea ce privește dreptul de a formula contestație, se completează doar cu cele ale Codului de procedură civilă și, ținând seama de principiul de drept "*specialia generalibus derogant*", norma specială reprezentată de Titlul IX din Codul de procedură fiscală constituie cadrul legal special aplicabil soluționării contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale.

*Pe cale de consecință, nu are relevanță în cauza dedusă judecătii, expertiza fiscală extrajudiciară efectuată în Ungaria de către un expert fiscal judiciar, în condițiile în care aceasta a analizat operațiunile decurgând dintr-un raport de drept privat (având la bază relațiile dintre persoanele juridice afiliate - S Kft Ungaria și SC X SRL) care nu este de natură a schimba subiectele raportului juridic de drept fiscal având ca obiect impozitul pe profit și TVA, subiectele raportului juridic de drept fiscal fiind Ministerul Finanțelor Publice și SC X SRL, în speță fiind incidente prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit căror:*

*"Art. 17. - (1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.*

*(2) Contribuabilul este orice persoană fizică / ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii".*

Mai mult, referitor la expertiza fiscală extrajudiciară efectuată în Ungaria de către un expert fiscal judiciar, arătăm că administrarea în cauza dedusă judecării a acesteia excede cadrului legal care reglementează în materie, în condițiile în care conform HOTĂRÂRII nr. 13 din 19 martie 2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, cadrul profesional îl reprezintă expertiza fiscală, reglementată de actul normativ mai sus citat.

Așa cum s-a demonstrat în cele ce preced petenta SC X SRL nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada pretențiilor sale în ceea ce privește diminuarea masei profitului impozabil și pretenției sale de exercitare a dreptului de deducere a TVA, referitoare la operațiunile efectuate pentru bunurile în cantitate de ..... bucăți obiecte sanitare.

Estimarea veniturilor a fost efectuată în conformitate cu prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OG nr. 92/2003.

Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

*“ Art.6*

*Exercitarea dreptului de apreciere*

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

*Art.7*

*Rolul activ (...)*

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

În ceea ce privește estimarea bazei de impunere efectuată de organele de inspecție fiscală, se reține că sunt aplicabile prevederile art.67 alin.1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care, în forma aplicabilă până în 17 septembrie 2011, precizează:

*“ ART. 67*

*Estimarea bazei de impunere*

*(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

*(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”*

De asemenea, conform prevederilor pct. 65.1 și pct. 65.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;*

*b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;*

*c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;*

*d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.*

*65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”*

Prin prisma textelor de lege invocate mai sus, a calculului estimării realizat de organele de inspecție fiscală și prezentat detaliat în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr...../28.07.2011, rezultă că organele de control au stabilit că se află în situația reglementată de legiuitor la pct. 65.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*a) contribuabilul nu depune declarații fiscale SAU cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere; (...),”*

respectiv art. 1 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv „documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete”.

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 în temeiul art.67 alin. 1 din OG nr.92/20003 și pct.65.1 lit.a din HG nr.1050/2004, la estimarea bazei de impunere stabilind un adaos comercial mediu prin aplicarea unui procent de 5% asupra cheltuielilor efectuate cu achiziția marfii, ținând cont de achizițiile intracomunitare respectiv livrarile intracomunitare de obiecte sanitare efectuate de societate în luna decembrie 2010. S-a influențat masa profitului impozabil cu suma de ..... lei reprezentând cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la S KFT Ungaria în luna decembrie 2009 și cu suma de ..... lei reprezentând veniturile aferente vânzării marfii, rezultând pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxx lei. Totodată prin neprezentarea de documente care să ateste că bunurile constând în obiecte sanitare în cantitate de xxxx buc. au fost transportate din România în Ungaria, petenta a încălcat prevederile art. 143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de control în mod corect au procedat la estimarea bazei de impunere și la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de xxxx lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

2. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în suma totală de xxx lei și capătul de cerere privind suma totală de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional efectuate pe ruta România – Ungaria facturate petentei de către SC T SRL și stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. ..../28.07.2011 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad, s-au reținut următoarele:

În fapt, în luna decembrie 2010, petenta a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli de transport” suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu transportul mărfurilor facturat de către SC T SRL pe ruta Ungaria – România respectiv România – Ungaria.

De asemenea petenta și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport efectuate pe ruta România – Ungaria, facturate de SC T SRL.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Totodată potrivit art. 21 alin. (4) lit. f din același act normativ, nu sunt deductibile fiscal *„cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării*

*operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal „Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative care să se facă dovada efectuării operațiunilor.

Totodată în legătura cu prestarile de servicii în conformitate cu prevederile art. 21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

*”Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."*

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*" ART. 145*

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;"*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține ca exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare al contestației a constatat următoarele:

În vederea clarificării relațiilor comerciale dintre societatea petentă și SC T SRL, Activitatea de Inspectie Fiscala Arad a solicitat efectuarea unui control incrucisat la SC T SRL în urma căreia a fost încheiat Procesul verbal nr.../07.2011 constatandu-se următoarea stare de fapt:

SC T SRL a încheiat cu SC S SRL contractul de prestari servicii nr.../12.2010 avand ca obiect transportul marfurilor aparținand societatii SC X SRL de la Szeged la Arad, respectiv de la Arad la Szeged.

Din analiza facturilor fiscale emise de pretinsul prestator al serviciilor de transport, respectiv SC T SRL, se constată că nu poate fi identificată persoana care a întocmit facturile emise de SC T SRL către SC X SRL, deoarece aceste facturi nu conțin numele și prenumele persoanei către care le-a întocmit.

La solicitarea organelor de inspectie fiscală, firma de transport nu a prezentat copia conforma a licenței seria ..... nr..... pentru transportul rutier public de marfuri în trafic internațional din care să reiasă numărul de înmatriculare al autovehiculului utilizat pentru transportul marfii.

Scrisorile de transport CMR prezentate organelor de inspectie fiscala în vederea justificării efectuării transportului de marfa facturat către SC X SRL în luna ianuarie 2011 nu conțin elemente de natură a proba realitatea efectuării serviciilor de transport, astfel:

- numarul autovehiculului;
- persoana care a efectuat transportul;
- tipul si cantitatea marfii transportate;
- adresa exacta de incarcare precum si adresa exacta de descarcare a marfii transportate, pe CMR-uri fiind inregistrata doar localitatea si tara

De asemenea din verificarea actelor contabile respectiv jurnalul de cumparari aferent trimestrului IV 2010 rezultă faptul ca in luna trimestrul IV 2010, nu au fost efectuate cheltuieli cu combustibilul respectiv cu taxa de drum aferente lunii decembrie 2010, cu toate ca in CMR-urile prezentate este inregistrata la data transportului - decembrie 2010. În jurnalul de cumparari aferent trimestrului IV 2010, SC T SRL a inregistrat bonuri fiscale reprezentand achizitii combustibil si taxa drum, efectuate din Romania, bonuri care sunt aferente lunii noiembrie 2010.

In concluzie, SC T SRL nu a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli cu combustibilul respectiv cu taxa de drum, cheltuieli care sa fie realizate în luna in care au fost întocmite CMR-urile, respectiv luna decembrie 2010 si care sa dovedeasca realitatea prestarii serviciilor de transport intracomunitar de bunuri efectuate pentru SC S SRL.

Firma de transport SC T SRL nu deține diagramele autovehiculului si nici fisa activitatii zilnice a autovehiculului, nefiind întocmite în luna decembrie 2010, delegatii sau foi de parcurs necesare justificarii transportului de marfa facturat de catre SC T SRL catre SC X SRL.

Având în vedere aspectele prezentate s-a constatat faptul ca SC T SRL nu poate prezenta documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de transport inregistrate in facturile emise catre SC X SRL, neputand fi probată astfel realitatea efectuării acestor transporturi cu documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala (respectiv consum/achizitii de combustibil, plata -taxa drum, etc.).

Mai mult, în vederea confirmarii faptului ca SC T SRL in perioada decembrie 2010 — ianuarie 2011 nu a efectuat nici un transport intracomunitar de obiecte sanitare pentru S.C S S.R.L, s-au solicitat prin adresa nr...../09.2011 informatii cu privire la verificarea inregistrarii la intrarea/iesirea din tara a mijloacelor de transport ale societatii T SRL catre Compania Nationala de Autostrazi si Drumuri Natnale din Romania SA.

Din raspunsul primit prin adresa nr.../2173 din 14 septembrie 2011, înregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../12.09.2011 rezulta faptul ca nu a fost identificat nici un transport in perioada decembrie 2010 — ianuarie 2011 efectuat de vehiculele proprietatea SC T SRL.

Luând în considerare starea de fapt prezentată mai sus în ceea ce privește cheltuielile deductibile în sumă de xxxx lei reprezentând contravaloarea serviciilor de transport marfa facturate de către SC T SRL, precum și exercitarea de catre petenta a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată in suma de xxx lei aferenta operatiunilor inregistrate in aceste facturi, aplicând principiul de drept *sarcina probei incumbă reclamantului*, consacrat și de art. 65 din Codul de Procedură

Fiscală, petenta avea obligația să demonstreze, prin diverse mijloace de probe realitatea prestării serviciilor facturate, precum și faptul ca acestea au fost desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar petenta nu a făcut aceasta dovadă, astfel că, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal considerând cheltuielile cu serviciile de transport facturate de către SC T SRL în sumă de xxx lei ca nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil stabilind în conformitate cu art.21 alin.1 coroborat si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxx lei precum și o TVA suplimentara în sumă de xxx lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Invederăm că, în ceea ce privește posibilitatea exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, in cazul in care documentele justificative cuprind date incomplete, Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a statuat urmatoarele:

*“ [...] in aplicarea corecta a dispozitiilor art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.6(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se impune sa se considere ca **taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuării operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata** ”.*

3. Referitor la capatul de cerere privind suma de xxxx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri efectuate de petentă către firma G KFT din Ungaria, s-au reținut următoarele:

În fapt, în luna decembrie 2010, petenta a efectuat livrari intracomunitare de bunuri emițând facturi către societatea G KFT din Ungaria, având cod de înregistrare în scopuri de TVA ....., cu sediul în .....9.

Pentru toate aceste operatiuni petenta a aplicat prevederile art.143 alin.2 din Codul Fiscal, respectiv le-a înregistrat în evidența contabilă ca operațiuni de livrari intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile 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.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

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

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

*„(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 livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și 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.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis O.M.E.F. nr. 2421/2007, modificat prin O.M.E.F. nr.3419/2009 conform căruia:

*„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:*

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

*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.”*

Potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 155*

*Facturarea*

*[...]*

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

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

*b) data emiterii facturii;*

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

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

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

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

(...)

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu(...)"

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.

Potrivit art. 9 din Decretul nr.451/1972 “ *scrisoarea de trasura face dovada, pana la proba contrarie a conditiilor contractului si a primirii marfii de catre transportator si respectiv, ulterior de catre client* ”

Totodata conform prevederilor conventiei amintite:

**“ART. 6**

*1. Scrisoarea de trasura trebuie sa 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 curenta a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscuta;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea bruta sau cantitatea altfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vama și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vama și altele;*
- k) indicația ca transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.*

*2. Dacă este cazul, scrisoarea de trasura trebuie sa conțină și indicațiile următoare:*

- a) interzicerea transbordarii;*
- b) cheltuielile pe care expeditorul le ia asupra sa;*
- c) totalul sumelor ramburs de perceput la eliberarea mărfii;*
- d) valoarea declarata a mărfii și suma care reprezintă interesul special la eliberare;*
- e) instrucțiunile expeditorului către transportator cu privire la asigurarea mărfii;*
- f) termenul convenit în care transportul trebuie sa fie efectuat;*
- g) lista documentelor remise transportatorului.*

*3. Părțile pot insera în scrisoarea de trasura orice alta indicație pe care ele o considera utila.”*

Conform acestor prevederi legale se reține că facilitatea fiscala de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare se probeaza 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 cumpărătorului în alt stat membru, 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 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,



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 furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare al contestației a reținut următoarele:

Pentru livrarile intracomunitare efectuate în luna decembrie 2010, către partenerul extern G KFT din Ungaria, având cod de înregistrare în scopuri de TVA ....., cu sediul în Ungaria, ....., societatea petentă a prezentat:

- facturile fiscale ( anexa nr.9 la Raportul de Inspectie ficala)
- scrisorile de transport international anexate facturilor

Analizându-se facturile fiscale ( anexa nr.9 la Raportul de Inspectie ficala) identificate de către organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor efectuate și pentru care petenta pretinde acordarea facilitatii fiscale de scutire de taxă pe valoarea adăugată reglementată la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul, s-a constatat faptul că acestea nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155, alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pe aceste documente petenta în *calitate de emitent (SC S SRL ) nu a înscris codul său de înregistrare în scopuri de TVA.*

De asemenea, pe scrisorile de trasura CMR, prezentate ca documente de transport din Romania în alt stat membru s-a specificat că transportul bunurilor s-a realizat de către SC T SRL.

În scopul verificării îndeplinirii cerinței legale referitoare la existența documentului de transport al marfurilor din Romania în alt stat membru, organele de inspectie fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la firma SC T SRL, firmă care a emis scrisorile de transport international.

În urma controlului încrucișat efectuat la SC T SRL de către organele fiscale a fost emis Procesul verbal nr..../07.2011 constatându-se următoarea stare de fapt:

SC T SRL a încheiat cu SC X SRL contractul de prestari servicii nr..../12.2010 avand ca obiect transportul marfurilor apartinand societatii SC X SRL de la Szeged la Arad, respectiv de la Arad la Szeged.

Din analiza facturilor fiscale prezentate, s-a constatat că nu a poate fi identificată persoana care a întocmit facturile emise de SC T SRL către SC X SRL, deoarece aceste facturi nu conțin numele și prenumele persoanei către le-a întocmit.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, firma de transport nu a prezentat copia conforma a licentei seria .... nr..... pentru transportul rutier public de marfuri in trafic international din care sa reiasa numarul de inmatriculare al autovehiculului utilizat pentru transportul marfii.

Scrisorile de transport CMR prezentate organelor de inspectie fiscala in vederea justificarii efectuării transportului de marfa facturat catre SC X SRL in luna ianuarie 2011 nu conțin elemente de natură a proba realitatea efectuării serviciilor de transport, astfel:

- numarul autovehiculului;
- persoana care a efectuat transportul;
- tipul si cantitatea marfii transportate;
- adresa exacta de incarcare precum si adresa exacta de descarcare a marfii transportate, pe CMR-uri fiind inregistrata doar localitatea si tara

De asemenea din verificarea actelor contabile ale firmei de transport, respectiv jurnalul de cumparari aferent trimestrului IV 2010 rezultă faptul ca in luna trimestrul IV 2010, nu au fost efectuate cheltuieli cu combustibilul respectiv cu taxa de drum aferente lunii decembrie 2010, cu toate ca in CMR-urile prezentate este inregistrata la data transportului - decembrie 2010. În jurnalul de cumparari aferent trimestrului IV 2010, SC T SRL a inregistrat bonuri fiscale reprezentand achizitii combustibil si taxa drum, efectuate din Romania, bonuri care sunt aferente lunii noiembrie 2010.

In concluzie, SC T SRL nu a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli cu combustibilul respectiv cu taxa de drum, cheltuieli care sa fie realizate in luna în care au fost întocmite CMR-urile, respectiv luna decembrie 2010 si care sa dovedeasca realitatea prestarii serviciilor de transport intracomunitar de bunuri efectuate pentru SC X SRL.

Transportatorul SC T SRL nu a putut prezenta diagramele autovehiculului si nici fișa activității zilnice a autovehiculului, nefiind întocmite în luna decembrie 2010, delegatii sau foi de parcurs necesare justificării transportului de marfa facturat de către SC T SRL către SC X SRL.

Având în vedere aspectele prezentate s-a constatat faptul ca SC T SRL nu poate prezenta documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de transport inregistrate in facturile emise catre SC X SRL, neputand fi justificata astfel realitatea efectuării acestor transporturi cu documente justificative de natura mijloacelor de proba, respectiv consum/achizitii de combustibil, plata -taxa drum, etc.

În conformitate cu O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

**“ART. 6**

*Exercitarea dreptului de apreciere*

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

## ART. 60

*Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte*

*Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.*

## ART. 61

*Colaborarea dintre autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public*

*(1) Autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public sunt obligate să colaboreze în realizarea scopului prezentului cod.*

*(...)*

*(3) Organul fiscal care solicită colaborarea răspunde pentru legalitatea solicitării, iar autoritatea solicitată răspunde pentru datele furnizate.”*

coroborat cu HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege.”*

Din coroborarea textelor de lege mai sus prezentate rezulta ca in mod corect și legal, organele de inspectie fiscala au solicitat verificarea furnizorului de servicii de transport SC T SRL, organele fiscale fiind obligate sa stabileasca starea de fapt reala pe baza de documente justificative, fiind obligate la exercitarea dreptului de apreciere conform art. 6 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal urmand sa determine starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege, iar in baza prevederilor art. 4 (2) din Codul de procedura fiscala: „*Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*”

În vederea confirmării cu certitudine a faptului ca SC Trans-Gurau SRL, in perioada decembrie 2010 — ianuarie 2011, nu a efectuat nici un transport intracomunitar de obiecte sanitare pentru S.C X S.R.L., Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul D.G.F.P. jud. Arad a solicitat, prin adresa nr...../08.09.2011, informatii cu privire la verificarea inregistrării la intrarea/iesirea din tara a mijloacelor de transport ale societatii T SRL către Compania Nationala de Autostrazi si Drumuri Natnale din Romania SA.

Din raspunsul primit prin adresa nr...../ din 14 septembrie 2011, înregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.1..../12.09.2011 a rezultat faptul ca nu a fost identificat nici un transport in perioada decembrie 2010 — ianuarie 2011 efectuat de vehiculele proprietatea SC T SRL.

Astfel ca, Activitatea de Inspectie fiscala Arad, utilizand informatiile obținute a stabilit ca petenta, in calitate de furnizor nu poate face dovada indeplinirii cerintelor cumulative reglementate de art.10 alin .1 din Ordinul

nr.2222/2006, modificat prin Ordinul nr.2421/2007, neexistand documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor de transport; în lipsa acestora transportul marfurilor din Romania in alt stat membru nefiind dovedit, in conditiile in care firma de transport inscrisa in scrisorile de trasura CMR prezentate de către petenta ca documente cu care aceasta pretinde ca face dovada transportului din Romania in Ungaria, nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor de transport cu documente justificativ - contabile (respectiv consum/achizitii de combustibil, plata -taxa drum, etc.), asa cum s-a demonstrat in cele ce preced, în considerarea dispozitiilor exprese ale art.94 alin. 1 lit. a si alin.3 lit.d din Codul de Procedura Fiscala.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborate cu starea de fapt mai sus prezentată, se retine ca, scrisorile de trasura CMR emise de către SC X SRL si prezentate de catre petentă in vederea justificarii facilitatății fiscale de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare efectuate in luna decembrie 2010, nu pot fi considerate documente justificative care să ateste faptul că bunurile facturate către G KFT din Ungaria au părăsit efectiv teritoriul Romaniei ca stat membru de livrare, respectiv dovada efectiva a transportului.

În legatura cu susținerile petentei din contestația formulata cu privire la faptul că potrivit prevederilor art. 16 din OG nr.92/2003 doar societatea verificata poate fi subiect al raportului juridic fiscal si că societatea nu poate fi raspunzatoare și sancționata pentru actele sau faptele efectuate s-au neefectuate de către alte subiecte de drept cum ar fi societatea S Kft din Ungaria sau SC T invedereăm următoarele:

1. In primul rand, este indiscutabil faptul *orice scutire de taxa*, cu atat mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o exceptie de la regulile normale in materie de TVA*. Cum *exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare*, scutirea poate sa fie aplicata numai daca persoana care realizeaza operatiunea poate dovedi ca bunurile au fost efectiv livrate in conditiile prevazute de Codul fiscal si normele/instructiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectiva trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii scutirii cu drept de deducere.

In acest sens, prevederile art. 128 alin. (9) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si cerintele ce trebuie indeplinite de furnizor pentru a dovedi scutirea stipulate de art. 10 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007, O.M.E.F. nr. 2.421/2007 si O.M.E.F. nr. 3.424/2008 sunt in deplina concordanta cu legislatia comunitara in materie de TVA. Astfel, art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede in mod expres ca "Scutirile prevazute la capitolele 2-9 se aplica fara sa aduca atingere altor dispozitii comunitare si in conformitate cu conditiile pe care statele membre le stabilesc in scopul de a asigura aplicarea corecta si directa a acestor scutiri si a preveni orice posibila evaziune, fraudă sau abuz". De aici rezulta dreptul Romaniei in calitate de stat membru de a stabili prin propria legislatie

interna in ce conditii concrete se aplica scutirile in materie de TVA, inclusiv in cazul livrarilor intracomunitare, dupa cum sunt reglementate in dispozitiile legale anterior citate.

2. In al doilea rand, *din jurisprudenta constanta a Curtii Europene de Justitie reiese ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezinta o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA*, conform caruia taxa se aplica fiecărei operatiuni de productie sau de distributie si ca aceasta scutire isi gaseste temeiul in regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, in cadrul caruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazeaza pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru in care are loc consumul final (pct. 22 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). In acest context, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili in propria legislatie conditiile in care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurarii colectarii corecte a taxei si prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).

Totodata, Curtea a recunoscut conformitatea cu dreptul comunitar a principiului conform caruia *sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogari sau al unei scutiri fiscale revine celui care a solicitat beneficiul unui astfel de drept, in concret furnizorului, care trebuie sa dovedeasca autoritatilor fiscale ca bunurile vandute au fost transportate sau expediate in alt stat membru si ca in urma acestei operatiuni bunurile au parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare* (pct. 23 si pct. 26 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh, pct. 42 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos).

Potrivit unei jurisprudente constante în materie, Curtea a stabilit ca nu ar fi contrar dreptului comunitar sa se pretinda ca furnizorul sa ia orice masura care i s-ar putea pretinde in mod rezonabil pentru a se asigura ca operatiunea pe care o efectueaza nu il determina sa participe la o frauda fiscala, inclusiv in situatia in care transportul sau expeditia bunurilor in alt stat membru cade in sarcina cumparatorului potrivit conditiilor de livrare convenite (pct. 65 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos, pct. 24 din Hotararea data in cazul C-271/06 Netto Supermarkt).

3. In lumina celor expuse anterior, petenta avea obligatia sa demonstreze ca bunurile vandute au parasit teritoriul Romaniei si au intrat pe teritoriul unui alt stat membru (Ungaria), cu atat mai mult cu cât transportul bunurilor a fost în sarcina sa.

4. Sustinerile contestatarei potrivit căroră, faptul ca firma de transport nu s-a înregistrat corespunzator cu operatiunile efectuate nu-i poate fi imputat, nu afecteaza in niciun fel valabilitatea obligatiei sale de a demonstra, fara niciun fel de dubiu, ca toate bunurile vandute au fost transportate sau expediate, in mod efectiv, in afara teritoriului Romaniei, intr-un alt stat membru (Ungaria). Dimpotriva, jurisprudenta comunitara in materie a statuat in mod constant ca sarcina probei

faptului ca bunurile vandute au parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare revine intotdeauna furnizorului, indiferent de conditiile de livrare convenite cu cumparatorul, furnizorul fiind cel in masura sa ia masurile corespunzatoare pentru a se asigura ca dreptul sau la scutirea de TVA este justificat.

Referitor la declarația administratorului transportatorului depusa de petenta în motivarea contestației cu care a dorit să facă dovada realității transporturilor din luna decembrie 2010 de la Szeged la Arad și de la Arad la Szeged, aceasta nu a putut fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației ca și document care face dovada ca bunurile au fost transportate din România în Ungaria respectiv că bunurile au parasit în mod fizic teritoriul României, ajungând într-o țară comunitară, respectiv Ungaria, nereprezentând un înscris de natură mijloacelor de probă reglementat de Codul de Procedura Fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate către societatea GKFT din Ungaria și în consecință, pentru acest capat de cerere contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de xxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar precum și la majorările de întârziere în sumă de xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr..../28.07.2011 se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitele reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, contestația a fost respinsă rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.128 alin. (1) alin.(9), , art.143 alin.(2) lit.a) și alin.3, art.145 alin.2 lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 10 alin. 1 din Ordinul nr.2421/2007 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. art.6 și art.9

din 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, art.6, art.60, art. 61 art.65, art. 67, art. 83 din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, pct.6.1, pct. 65.1 și pct. 65.2 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie coroborat cu art. 216 din din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, în baza referatului nr. , se

## **DECIDE**

- respingerea ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR .../28.07.2011 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad pentru suma totală xxxx lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de xxxx lei;
  - majorări aferente impozitului pe profit în sumă de xxxx lei;
  - penalități aferente impozitului pe profit în sumă de xxxx lei;
  - taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei;
  - majorari aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de xxxx lei
- prezenta decizie se comunica la:
- Societatea Profesională de Lichidări .....SPRL
  - AJFP Arad

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.