



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 34/2010

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. SR S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2010, de catre Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. SR S.R.L.** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2009.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de11.2009 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscală Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...11.2009, care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal prin care a fost respinsa la rambursare suma totala de "y" lei, pe care petenta o contesta partial, respectiv suma de "y" lei, impreuna cu majorările de intarziere in suma de "y" lei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de11.2009 si comunicat petentei la data de12.2009 (potrivit datei inscrise pe actul atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj la data de12.2009, fiind inregistrata sub nr. -/...12.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta

sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. SR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta contesta suma de "y" lei stabilita in sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2009, suma care reprezinta partial taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul la rambursare, solicitand desfiintarea in parte a actului administrativ atacat si a Raportului de inspectie fiscala.

In sustinerea solicitarii sale, contestatoarea invoca urmatoarele:

- pentru o parte din livrarile intracomunitare efectuate de S.C. SR S.R.L. in perioada controlata, societatea nu a putut prezenta documentele care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania catre alt stat comunitar, organele de inspectie fiscala considerand ca neaplicabila scutirea de T.V.A. au procedat la colectarea T.V.A. suplimentar in suma de "y" lei. Avand in vedere ca societatea a intrat in posesia documentelor justificative se solicita recunoasterea scutiirii de T.V.A. pentru livrarile intracomunitare prevazute in anexa 4A la raport, in drept fiind aplicabile prevederile art. 143, alin. (1) si (2) din Codul fiscal, respectiv ale O.M.F.P. nr. 2421/2007.

- pentru livrarile intracomunitare prevazute in anexa nr. 4B la raportul de inspectie fiscala s-a colectat T.V.A. in suma de "y" lei intrucat societatea a prezentat documente de transport (CMR) care nu contin semnatura si stampila destinatarului, cu precizarea ca potrivit art. 5 al Decretului nr. 451/1972 privind aderarea R.S.R. la Conventia referitoare la contractul international de transport de marfuri pe sosele (CMR), nu este obligatoriu ca scrisoarea de trasura sa aiba semnatura si/sau stampila destinatarului. Cu alte cuvinte, lipsa semnaturii destinatarului de pe documentele de transport nu poate duce la concluzia ca transportul insusi nu a fost efectuat, ori in vederea justificarii expeditiei bunurilor in alt stat membru si implicit a scutirii de T.V.A. pentru livrarile intracomunitare de marfuri, furnizorul SR are posibilitatea prezentarii oricaror alte documente, asa cum prevede art. 10 al Instructiunilor aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006.

- pentru livrarile intracomunitare prevazute expres in anexa nr. 4B la raportul de inspectie fiscala, aferent carora s-a colectat T.V.A. in suma de "y" lei, societatea a prezentat documente de transport (CMR) in copie, in care destinatarul este altul decat cumparatorul bunurilor prevazut in facturile de vanzare emise, organele de control considerand acest lucru ca fiind o neregularitate fara insa a oferi un text de lege relevant. Echipa de control a comis o eroare flagranta, intrucat astfel de situatii sunt tipice vanzarilor in lant, cand bunurile se deplaseaza direct de la primul vanzator la beneficiarul final, iar in ce priveste prezentarea CMR-urilor in copie organul fiscal nu mentioneaza un text de lege din care sa reiasa ca ar fi obligatorie prezentarea acestora in original.

- diferenta de T.V.A. in suma de "y" lei a fost stabilita ca urmare a refuzarii dreptului de deducere a taxei aferente achizitiei de combustibil, in raportul de inspectie fiscala fiind facuta o prezentare extrem de scurta fara nici un rationament care sa duca la stabilirea sumei nedeductibile. Avand in vedere ca in acceptiunea art. 145¹ din Codul fiscal este considerat agent de vanzari nu doar persoana angajata in functia de agent de vanzari, ci orice persoana angajata cu contract de munca si care are in fisa postului atributiuni legate de vanzari, merchending, studierea pietei, etc., consideram ca trebuie recunoscut dreptul de deducere al TVA aferent achizitiei de combustibil pentru vehiculele utilizate de GC, VB si TFV.

- avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriile urmeaza soarta principalului, consideram ca suma de "y" lei calculate cu titlu de majorari de intarziere aferente sumelor contestate nu este datorata de societate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2009, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara contestata de petenta suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar la sursa T.V.A., stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de11.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/..... 11.2009.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere prin care a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale2006-..... 09.2009 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna septembrie 2009 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/10.2009, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au retinut ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma de "y" lei (petenta contestand suma de "y" lei), intrucat:

- au fost constatate deficiente in ceea ce priveste acordarea scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri, fiind incalcate prevederile art. 143, alin (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 10 din OMFP nr. 2421/2007,

- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa aferenta achizitiei de combustibil necesar alimentarii mijloacelor de transport, fiind incalcate prevederile art. 145¹, alin (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent taxei pe valoarea adaugata in suma totala de "y" lei pentru care nu s-a acordat dreptul la rambursare, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de "y" lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Perioada supusa verificarii:2006-.....09.2009.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA incheiat la data de11.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. - /....11.2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii septembrie 2009, depus de **S.C. SR S.R.L.** Cluj-Napoca la organele fiscale teritoriale si inregistrat sub nr. -/....10.2009, pentru suma totala de "y" lei aferenta perioadei fiscale2006-....06.2009.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, fiind respinsa rambursarea T.V.A. pentru suma de "y" lei, petenta contestand partial aceasta masura ("y" lei).

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/....11.2009, masura respingerii rambursarii pentru suma de "y" lei contestata de petenta, a fost luata de organele de inspectie fiscala intrucat s-a constatat ca agentul economic **nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei** aferenta facturilor (Invoice) cuprinse in anexele nr. 4 A si 4B (66 pozitii, baza de impozitare "y" lei), reprezentand livrari intracomunitare de bunuri pentru care nu s-a putut justifica cu documente dreptul de scutire de T.V.A. si a dedus T.V.A. in suma "y" lei aferenta achizitiei de combustibili pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art. 145¹ alin. 1 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului la rambursare pentru suma totala de "y" lei, precum si stabilirea in sarcina sa a majorarilor de intarziere in suma de "y" lei, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei, motivele prezentate la pct. I al prezentei.

III.a In ceea ce priveste suma de "y" lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala pentru rambursare TVA intocmit la data de11.2009 si a anexelor nr. 1, 4A, 4B si 4C, se retine ca aceasta obligatie fiscala in suma totala de "y" lei a fost stabilita suplimentar in sarcina agentului economic, astfel:

- suma de "y" lei pentru neprezentarea in timpul inspectiei fiscale a documentelor de transport aferente livrarilor intracomunitare (anexa 4A),

- suma de "y" lei pentru prezentarea unor CMR-uri care nu contineau stampila si semnatura destinatarului bunurilor (anexa 4B),
- suma de "y" lei colectata ca urmare a prezentarii unor documente de transport, in care destinatarul marfurilor este altul decat cumparatorul mentionat in facturile de vanzare (anexa 4B),
- suma de "y" lei stabilita ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a T.V.A. aferenta achizitiei de combustibil (anexa 4C).

III.a1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala, se retine ca S.C. SR S.R.L. a efectuat in perioada iunie 2007-septembrie 2009 un numar de 24 livrari intracomunitare de bunuri in suma totala de "y" lei, pentru care agentul economic nu a putut dovedi in timpul efectuarii inspectiei fiscale faptul ca marfurile au fost transportate de pe teritoriul Romaniei in alt stat membru al Comunitatii Europene.

Asa dupa cum rezulta din anexa nr. 4A la Raportul de inspectie fiscala, in timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat documentele de transport (CMR) care sa ateste faptul ca bunurile aferente facturilor (Invoice) mentionate in acestea au fost transportate in afara teritoriul Romaniei, justificare care reprezinta o conditie obligatorie pentru ca agentul economic sa beneficieze de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile livrate.

In situatia data, organele de inspectie fiscala considera ca au fost incalcate prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal si ale art. 10, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2421/18.12.2007 pentru modificarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) i art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care a procedat la colectarea de T.V.A. in suma "y" lei.

Petenta contesta aceasta obligatie stabilita suplimentar in sarcina sa, invocand faptul ca pentru perioada controlata, societatea nu a putut prezenta in timpul efectuarii inspectiei fiscale documentele care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania catre alt stat comunitar, dar avand in vedere ca societatea a intrat in posesia documentelor justificative se solicita recunoasterea scutirii de T.V.A. pentru livrarile intracomunitare prevazute in anexa 4A la raport, situatie in care considera ca sunt aplicabile prevederile art. 143, alin. (1) si (2) din Codul fiscal, respectiv ale O.M.F.P. nr. 2421/2007.

Analizand documentele depuse de catre petenta cu adresa nr. -/..... 2010, comparativ cu documentele mentionate in anexa nr. 4A aferent carora a fost stabilita aceasta obligatie fiscala, organul de solutionare a contestatiei constata urmatoarele:

Aferent Invoice-ul nr. -/...09.2009 in suma de “y” lei pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar T.V.A. in suma de “y” lei precizand in cuprinsul anexei 4A ca *“marfa receptionata de punct de lucru din Bucuresti, fara a se putea demonstra transportul in Bulgaria”*, petenta prezinta anexat la contestatia formulata documentul de transport (CMR) prin care incearca sa dovedeasca indeplinirea conditiei de scutire de T.V.A., respectiv faptul ca bunurile mentionate in factura ar fi fost transportate din Romania catre alt stat comunitar (Bulgaria).

Din analiza documentului anexat la contestatiei si prezentat de petenta in sustinerea solicitarii sale pentru desfiintarea actului administrativ fiscal atacat, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei retine referitor la destinatia bunurilor, urmatoarele:

1. expeditor S.C. SR S.R.L., Cluj-Napoca, str. F, nr.
2. **destinatar S.C. AC, Bucuresti**, sos. DP, nr. ..., sect....
3. **locul descarcarii Bucuresti**,
4. locul incarcarii Cluj-Napoca.

De asemenea se retine, ca acesta nu cuprinde elemente care sa justifice ca este aferent Invoice-ul mentionat mai sus, intrucat in casetele 6-12 referitoare la bunurile care fac obiectul transportului este mentionat doar **“3 paleti, 2700 Kg”** fara a se putea identifica natura bunurilor transportate.

De asemenea se anexeaza la contestatie si Avizul de expeditie seria CJSDX nr. -/...09.2009 in care la cumparator al bunurilor este mentionata S.C. AC. Bucuresti, Romania; sediul: sos. DP, nr. ... sect.

Concluzionand asupra celor prezentate mai sus, se constata ca destinatarul bunurilor este S.C. AC, Bucuresti si ca marfa expediata din Cluj-Napoca este descarcata in Bucuresti, de unde rezulta ca livrarea bunurilor s-a efectuat catre un beneficiar cu sediul in Romania si nu catre un beneficiar cu sediul in alt membru al Comunitatii Europene.

Prin urmare, intrucat bunurile livrate de petenta din Romania nu au fost transportate in alt stat membru, pe cale de consecinta aceasta operatiune economica nu reprezinta o livrare intracomunitara de bunuri aferent careia societatea contestatoare sa poata beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In drept, prevederile art. 128, alin (9), respectiv art. 143, alin (2), lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 128 (9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora”.

“Art. 143 (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, [...].

(3) Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si (2) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa."

Totodata, prevederile art. 10, alin. (1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.E.F. nr. 2421/18.12.2007, aplicabile incepand cu 01.01.2008, arata ca:

"Art. 10. (1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) **factura** care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

b) **documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru;**

si, dupa caz,

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

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus citate, rezulta ca livrarea intracomunitara de bunuri este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata daca se prezinta documente care probeaza ca bunurile livrate au fost expediate sau transportate din Romania intr-un alt stat membru de catre furnizor, cumparator ori de alta persoana in contul acestora, care reprezinta o conditie esentiala pentru a califica o livrare de bunuri sau servicii drept livrare intracomunitara.

In contextul considerentelor prezentate mai sus din care rezulta ca societatea contestatoare nu poate proba cu documente justificative ca bunurile aferente Invoice-ului nr. -/...09.2009 au fost transportate din Romania intr-un alt stat membru (Bulgaria) si avand in vedere prevederile legale citate, se constata ca S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca nu poate beneficia de scutirea de T.V.A. pentru suma de "y" lei, motiv pentru care contestatia urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru un numar de 7 pozitii cuprinse in anexa nr. 4A in suma totala de "y" lei, aferent carora s-a colectat T.V.A. in suma de "y" lei societatea nu a prezentat nici in timpul efectuarii inspectiei fiscale si nici anexat la contestatie documente de transport, sau alte documente care sa justifice ca

bunurile au fost transportate din Romania intr-un alt stat membru si care sa justifice aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata.

De mentionat ca cele 7 pozitii analizate privesc Invoice-ul nr.

Organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei aferenta documentelor fiscale mentionate mai sus datorita constatarii neandepinirii de catre petenta a prevederilor art. 128, alin (9), respectiv art. 143, alin (2), lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, coroborate cu ale art. 10, alin.(1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin O.M..F. nr. 2421/ 18.12.2007 (respectiv O.M.F. nr. 2222/ 22.12.2006-pentru anul 2007), cu privire la scutirea de T.V.A. pentru livrarile intracomunitare.

Potrivit prevederilor art. 65, alin.1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."

In contextul considerentelor prezentate mai sus, se constata ca solutionarii spetei deduse judecatii ii sunt incidente dispozitiile art. 206, alin.1, lit. c) si lit. d) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se arata ca:

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

[...] c) motivele de fapt si de drept ,

*d) **dovezile pe care se intemeieaza contestatia**,"*

De asemenea, prevederile pct. 2.4. din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Din dispozitiile legale mentionate mai sus, se retine ca in contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motivele de drept si de fapt, **precum si dovezile pe care se intemeieaza aceasta**, iar organele de solutionare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care aceasta intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Fata de aceste dispozitii legale, desi se contesta suma de "y" lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. -/...11.2009, societatea nu aduce nici un argument de natura a combate masurile organului de inspectie fiscala si nu a prezentat material probatoriu in sustinere referitor la aceasta suma contestata.

In drept, prevederile pct. 12.1, lit. b din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 privind aprobarea

Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , stipuleaza :

“Contestatia poate fi respinsa ca:

[...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente, prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei colectata suplimentar, contestatia formulata de S.C. SR S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca se va respinge ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

Pentru celelalte 16 pozitii cuprinse in anexa 4A la Raportul de inspectie fiscala in valoare totala de “y” lei aferent carora s-a colectat T.V.A. in suma de “y” lei, din care mentionam spre exemplificare Invoice-ul nr., agentul economic anexeaza la contestatie diverse documente care in opinia sa sunt menite a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

Aceste documente se refera la facturi fiscale (7 buc.) intocmite de catre S.C. S S.R.L. Bucuresti pentru efectuarea unor transporturi pentru S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, borderouri (4 buc.), protocol, etichete, packing list, etc., documente care in urma analizarii lor nu s-a putut stabili o legatura cu Invoice-ul la care au fost anexate pentru a conduce la constatarea ca bunurile mentionate in acestea au fost transportate din Romania in alt membru al Comunitatii Europene.

In acest sens se poate arata (spre exemplificare) ca aferent Invoice-ul nr. -/...06.2007 (tva=“y” lei), reprezentand bunuri livrate de S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca catre MKC din Eger, Hungary, se anexeaza un document de transport (CMR) din care rezulta ca expeditor al bunurilor este S.C. S R S.R.L. Cluj-Napoca, destinatari S.C. SW din Viena, Austria, iar locul de incarcare Cluj-Napoca si locul de descarcare Viena, situatie asemanatoare fiind si in ceea ce priveste Invoice-ul nr. -/....11.2008 (“y” lei).

In situatia altor Invoice-uri aferent carora petenta anexeaza o factura de transport, un CMR, sau un borderou, protocol, eticheta, etc. nu se poate stabili o legatura intre acestea si invoice-ul la care este anexat, pentru a justifica ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru al Comunitatii Europene care sa conduca la acordarea dreptului de scutire pentru taxa pe valoarea adaugata.

Pentru solutionarea contestatiei privind acest capat de cerere sunt aplicabile prevederile art. 128, alin (9), respectiv art. 143, alin (2), lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile art. 10, alin. (1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru

operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobabile prin O.M.F. nr. 2421/18.12.2007, aplicabile incepand cu 01.01.2008, dispozitii legale citate mai sus.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mentionate si considerentele prezentate, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili situatia de fapt pentru operatiunile in discutie, respectiv daca livrarile intracomunitare efectuate de contestatara indeplinesc conditiile prevazute de lege pentru a putea beneficia de scutire de T.V.A.

Intrucat, ulterior depunerii contestatiei cu adresa nr. -/....2010 societatea depune copii ale unor documente care nu au fost prezentate organului de inspectie fiscala in timpul verificarii efectuate, se impune analizarea acestora de catre organele de inspectie fiscala in urma careia activitatea agentului economic sa fie reflectata cat mai fidel, iar obligatiile fiscale pe care petenta le datoreaza bugetului de stat sa fie corect stabilite.

In situatia data, la solutionarea contestatiei organul competent are in vedere prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), unde se stipuleaza ca:

“(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”.

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dat in aplicarea art. 182 (devenit dupa republicare art. 213) din Codul de procedura fiscala, se arata:

“182.1 In temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, contestatorul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala”.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, precum si faptul ca petenta depune documente noi in sustinerea solicitarii sale, documente care pot avea influenta asupra cuantumului obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, se impune desfiintarea actului administrativ atacat in ceea ce priveste suma de “y” lei, respectiv a pct. 5.3 si 9.2 al cap. III din Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A., pentru ca organul de inspectie fiscala sa aiba *“posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”*.

Organele de inspectie fiscala vor avea in vedere documentele depuse de petenta, analizand corectitudinea intocmirii lor si indeplinirea conditiilor

de documente justificative, respectiv daca acestea sunt in masura sa justifice ca bunurile cuprinse in Invoice-uri la care sunt anexate au fost transportate din Romania in alt membru al Comunitatii Europene care reprezinta o conditie pentru acordarea dreptului de scutire pentru T.V.A.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) "Solutii asupra contestatiei" din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia :

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

La reverificarea creantelor fiscale contestate de petenta privind cele **16 pozitii** cuprinse in anexa 4A la Raportul de inspectie fiscala in valoare totala de "y" lei aferent carora s-a colectat T.V.A. in suma de "y" lei pentru care se impune desfiintarea actului atacat, se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/01.07.2004, unde se precizeaza:

"102.5 In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) (devenit art. 216, alin. 3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat",

precum si ale pct. 12.7 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza ca:

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pentru considerente prezentate si in conditiile in care, la emiterea actelor de control atacate, organele de inspectie fiscala nu au avut posibilitatea sa se pronunte asupra documentelor justificative depuse ulterior formularii contestatiei, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2009, **se va desfiinta** partial pentru suma totala de "y" lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform actelor normative in vigoare si tinand cont de aspectele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

Pe cale de consecinta, se desfiinteaza partial pct. 5.3 si 9.2 din cap. III al Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de11.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/11.2009, referitoare la T.V.A. in suma de "y" lei aferenta celor **16 pozitii** cuprinse in anexa 4A al acestuia (valoarea livrarilor "y" lei).

III.a2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, respectiv in suma de “y” lei.

In fapt, in perioada octombrie 2007–martie 2009, S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca a emis 4 Invoice-uri catre SHM KFT Budapesta, AC Ltd, Plovdiv si EP Ltd, Sofia, reprezentand livrari de bunuri catre societati din cadrul Uniunii Europene, facturi pe care le-a inregistrat in evidenta contabila ca operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat scutirea de taxa privind livrarile intracomunitare cu documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, motiv pentru care au procedat la colectarea taxei aferenta acestora in suma de “y” lei.

Livrările intracomunitare pentru care s-a colectat taxa in suma de “y” lei, sunt cuprinse in anexa nr. 4B la Raportul de inspectie fiscala si este aferenta urmatoarelor documente: Invoice-ul nr.

De asemenea, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. -/...11.2009 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2009, referitor la TVA colectata suplimentar in suma de “y” lei (aferenta a 38 pozitii din anexa 4B la raport), organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste livrari intracomunitare efectuate de societate nu exista justificarea prevazuta de prevederile art. 10 alin. 1 din O.M.F.P. nr. 2421/18.12.2007, documentul de transport, respectiv CMR-ul prezentant de societate, nefiind intocmit potrivit prevederilor legale.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca a emis un numar de 38 facturi externe reprezentand livrari de bunuri catre societati din cadrul Uniunii Europene, facturi care sunt insotite de scrisori de transport international (CMR), in care este mentionat ca destinatar al bunurilor o alta societate decat cea inregistrata in Invoice-ul la care este anexata.

Dintre cele 38 pozitii cuprinse in anexa 4B, reprezentand livrari de bunuri in suma totala de “y” lei pentru care organele de inspectie fiscala au colectat T.V.A. in suma de “y” lei, mentionam cele aferente Invoice-urilor urmatoare (mai relevante in ceea ce priveste suma T.V.A.-ului): Invoice-ul nr.).

Analizand documentele care insotesc aceste operatiuni economice, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei retine (pentru exemplificare):

- invoice-ul nr. -/.....2007 pe care la emitent se mentioneaza S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, la cumparator AC Ltd Plovdiv, reprezentand “Plate Heat Exchanger - type S...”, bucati 10, valoare “y” Euro,

iar pe CMR se mentioneaza la expeditor S.C. S S.R.L. Bucuresti, cumparator SE Sofia, locul incarcarii Bucuresti, locul descarcarii Sofia, descrierea marfii “10 PAL, 8024,5 kg”;

- invoice-ul nr. -/...2008 pe care la emitent se mentioneaza S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, la cumparator SHM KFT Budapesta, reprezentand "Plate Heat Exchanger - type S...", bucati 4, valoare "y" Euro,

iar pe CMR se mentioneaza la expeditor S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, cumparator CLU Kft Budapesta, locul incarcarii Cluj-Napoca, locul descarcarii Budapesta, descrierea marfii "1 PAL, 610 kg";

- invoice-ul nr. -/.....2008 pe care la emitent se mentioneaza S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, la cumparator SHM KFT Budapesta, reprezentand "Plate Heat Exchanger - type S...", bucati 1, valoare "y" Euro,

iar pe CMR se mentioneaza la expeditor S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, cumparator A Gyor, locul incarcarii Cluj-Napoca, locul descarcarii Hungary, descrierea marfii "1 PAL, 1150 kg";

- invoice-ul nr. -/.....2009 pe care la emitent se mentioneaza S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, la cumparator SHM KFT Budapesta, reprezentand "PHE - type S...", bucati 6, valoare "y" Euro,

iar pe CMR se mentioneaza la expeditor S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca, cumparator ANS, locul incarcarii Cluj-Napoca, locul descarcarii Szekszard, descrierea marfii "2 PAL, 473 kg".

Petenta contesta, colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma totala de "y" lei, sustinand ca astfel de situatii in care destinatarul bunurilor este altul decat cumparatorul bunurilor prevazut in facturile de vanzare emise sunt tipice vanzarilor in lant, cand bunurile se deplaseaza direct de la primul vanzator la beneficiarul final.

Pentru solutionarea contestatiei privind acest capat de cerere sunt aplicabile prevederile art. 128, alin (9), respectiv art. 143, alin (2), lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prevederile art.10, alin.(1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F. nr. 2421/18.12.2007, aplicabile incepand cu 01.01.2008, dispozitii legale citate in cuprinsul pct. III.a1 al prezentei.

Astfel, potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, se retine ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, daca furnizorul care realizeaza livrarea justifica scutirea cu documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru al Comunitatii Europene, respectiv factura si documentul de transport, sau orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documente de asigurare, etc.

Scutirea de T.V.A. pentru o livrare intracomunitara de bunuri, nu devine aplicabila decat atunci cand dreptul de a dispune de bun ca un

proprietar a fost transmis persoanei care il achizitioneaza si cand furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expeditat transportat in alt stat membru si ca, in urma acestei expeditii sau a acestui transport, bunul a parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Din analiza Invoice-urilor prezentate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca obiectul livrarii spre cumparatorul cu sediul in alt stat membru (Ungaria) il reprezinta "Plate Heat Exchanger - type S..." (schimbatoare de caldura), fara ca din documentul de transport (CMR) sa rezulte ca aceste bunuri fac obiectul operatiunii consemnate in acest document, in situatia in care pe acesta se mentioneaza doar "palet", sau "colet" si o greutate exprimata in kg.

Pentru unele livrari sunt prezentate CMR pe care nu exista facuta nici o mentiune cu privire la descrierea bunurilor care fac obiectul transportului, sau aceste documente sunt ilizibile, in acest sens exemplificam documentele aferente urmatoarelor Invoice-uri: nr., etc.

In sensul celor prezentate mai sus, prevederile art. 6, alin. (1) din Decretul nr. 451/20.11.1972 (actul normativ specific prin care se reglementeaza CMR-ul), referitor la continutul scrisorii de trasura, se arata:

"(1). Scrisoarea de trasura trebuie sa contina urmatoarele date:

a) locul si data intocmirii sale;

b) numele si adresa expeditorului;

c) numele si adresa transportatorului;

d) locul si data primirii marfii si locul prevazut pentru eliberarea acesteia;

e) numele si adresa destinatarului;

*f) **denumirea curenta a naturii marfii si felul ambalajului, iar pentru marfurile periculoase, denumirea lor general recunoscuta; [...]***

Ori, in conditiile in care pe documentele de transport nu este precizata "**denumirea curenta a naturii marfii**", asa cum se arata in dispozitiile legale citate mai sus, este cat se poate de evident faptul ca organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili o legatura intre bunurile inscrise in factura emisa de catre furnizor (invoice) si documentul care sustine petenta ca face dovada transportului acestora in alt stat membru.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca a emis un numar de 42 facturi fiscale reprezentand livrari de bunuri catre societati din cadrul Uniunii Europene, facturi care sunt insotite de scrisori de transport international (CMR), din care unele din aceste documente nu sunt stampilate si semnate de catre destinatar, iar altele nu contin mentiunile pe care trebuie sa le cuprinda documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

De asemenea, din dosarul cauzei nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de livrare prevazute in contractele incheiate de societatea contestatoare cu societatile din statele membre in

conditiile in care potrivit documentelor de transport prezentate de petenta destinatarul bunurilor este diferit fata de cumpuratorul inscris in Invoice-ul la care este anexat.

Totodata, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa verifice daca S.C. SR S.R.L. Cluj-Napoca a incasat de la clienti externi contravaloarea bunurilor livrate, documentul justificativ privind plata tranzactiilor putand fi o dovada ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru. Simpla constatare ca CMR-urile nu sunt semnate si stampilate de catre destinatar, sau destinatarul bunurilor inscris pe acestea difera de cel inscris pe invoice, nu ii poate lua contestatoarei dreptul de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile privind livrarile intracomunitare de bunuri.

Prin urmare, se constata ca Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul inspectie fiscala 3 nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere, astfel ca organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili situatia de fapt pentru operatiunile in discutie, respectiv daca livrarile intracomunitare efectuate de contestatoare indeplinesc toate conditiile prevazute de lege pentru a putea beneficia de scutire de TVA, potrivit dispozitiilor art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 10 din O.M.E.F. nr. 2.421/2007.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 94 alin. (2) si art. 105 alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

"Art. 94 -(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"

"Art. 105 -(1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca inspectia fiscala trebuie sa aiba in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

In astfel de situatii intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili daca operatiunea in cauza este reala sau nu, si in consecinta, daca se

considera sau nu justificata acordarea dreptului de scutire de taxa pentru livrarile efectuate de agentul economic.

Avand in vedere cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei urmeaza a aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea partiala Deciziei de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 1346/24.12.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, **pentru suma de "y" lei**, precum si partial pct. 5.3 si 9.2 din cap. III al Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de11.2009.

Prevederile legale si aspectele procedurale prezentate in cuprinsul pct. III.a1 al prezentei, referitoare la desfiintarea partiala a deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala, sunt incidente si in ceea ce priveste desfiintarea acestui capat de cerere.

III.a3 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei.

Potrivit pct. 6.6 din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 11.2009 si anexei nr. 4C la acesta, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de "y" lei aferenta achizitiei de combustibil folosit de mijloacele de transport in perioada mai-septembrie 2009, considerand ca au fost incalcate prevederile art. 145¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Petenta contesta masura luata, invocand faptul ca organele de inspectie fiscala nu mentioneaza care sunt autoturismele sau caror persoane i-a fost destinat acest combustibil, pentru care nu s-a putut face incadrarea in exceptiile prevazute de lege, care sa permita exercitarea dreptului de deducere.

Avand in vedere autoturismele pentru care organele de inspectie fiscala au acceptat acest drept, raportat la mijloacele de transport detinute de societate, agentul economic a concluzionat ca este vorba de autoturismele B-13...., B-....-.... si B-....-.... utilizate de catre GC (director general), BVR (director vanzari) si TFV (director vanzari).

Societatea contestatoare invoca faptul ca intrucat in acceptiunea articolului 145¹ din Codul fiscal este considerat agent de vanzari orice persoana angajata cu contract de munca si care are in fisa postului in principal atributiuni legate de vanzari, merchending, studierea pietei, etc. , trebuie recunoscut dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de combustibil pentru autovehiculele utilizate de cele trei persoane mentionate.

In sustinerea solicitarii sale pentru admiterea dreptului de deducere pentru taxa aferenta combustibilului utilizat in perioada mai-septembrie 2009, petenta anexeaza la contestatie contractele individuale de munca

inregistrate la I.T.M Cluj, din care se retine ca GC, BVR si TFV au desfasurat activitate la societatea contestatoare in perioada mentionata.

De asemenea agentul economic prezinta fisele postului pentru aceste persoane, din care rezulta ca activitatile prestate in cadrul societatii (printre altele) sunt urmatoarele:

- desfasoara actiuni de prospectarea pietei, descoperire de noi clienti, precum si mentinerea relatiilor cu clienti actuali,
- organizeaza si participa la expozitii, conferinte si simpozioane, inclusiv organizarea de transport a marfurilor si formalitati vamale,
- acorda asistenta tehnica la montaj, punere in functiune si intretinerea utilajelor livrate,
- stabileste contacte cu clientii,
- raspunde de activitatea de vanzari, prospectarea pietei, descoperire de noi clienti, etc.

In drept prevederile art. 145¹, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la limitari speciale ale dreptului de deducere, precizeaza:

*„(1) In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, [...], **nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil** destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, **cu exceptia** vehiculelor care se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, **vehiculele utilizate de agenti de vanzari si de agenti de recrutare a fortei de munca**”*

Referitor la vehiculele utilizate de agenti de vanzari, dispozitiile pct. 45¹, alin. (1), lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, precizeaza:

“45¹. (1) In aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

*[...] e) vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari reprezinta **vehiculele utilizate** in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa in principal cu **prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.** [...].”*

Asa fiind, in contextul considerentelor prezentate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca sustinerile petentei sunt justificate in ceea ce priveste utilizarea acestor mijloace de transport pentru activitati

specifice desfasurate de catre agentii de vanzari, care sa ii confere dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de combustibili.

Insa, pentru acordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de combustibili agentul economic trebuie sa dovedeasca ca acesta a fost destinat utilizarii efective pentru realizarea de operatiuni taxabile, fapt care se poate realiza prin prezentarea de documente (foi de parcurs, fisa activitatii zilnice, ordine de deplasare, etc.) care sa justifice aceasta.

De mentionat ca documentele (bonurile fiscale) de achizitie a combustibilului pentru perioada mai-septembrie 2009 justifica doar achizitia acestuia nu si utilizarea lui in scopul efectuarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, fapt care se realizeaza cu documente justificative privind operatiunile economice executate.

In sensul celor mentionate mai sus, dispozitiile art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/24.12.1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”.

Avand in vedere ca societatea contestatoare depune documente din care rezulta ca autovehiculele in cauza au fost destinate utilizarii pentru activitati specifice desfasurate de persoane angajate cu atributiuni si de agenti de vanzari, se impune insa ca organele de inspectie fiscala sa analizeze documentele justificative specifice cu privire la consumul efectiv si modul de utilizare a combustibilului in scopul realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al T.V.A.

Pentru considerente prezentate si in conditiile in care la emiterea actelor de control atacate organele de inspectie fiscala nu au efectuat astfel de verificarii, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....11.2009, prin care s-a stabilit in sarcina petentei o obligatie de plata in suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, **se va desfiinta partial**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform actelor normative in vigoare si tinand cont de aspectele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

Prevederile legale si aspectele procedurale prezentate in cuprinsul pct. III.a1 al prezentei, referitoare la desfiintarea partiala a deciziei de

impunere si a Raportului de inspectie fiscala, sunt incidente si in ceea ce priveste desfiintarea acestui capat de cerere.

III.b Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. nr. - /...11.2009, rezulta ca majorarile de intarziere in suma de “y”1 lei sunt aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2009 si reprezinta masura accesorie in raport cu debitul datorat.

Deoarece potrivit celor prezentate la punctele III.a1, III.a2 si III.a3 ale prezentei, pentru debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2009 va fi desfiintata, rezulta ca si majorarile de intarziere in suma de “y” lei din aceiasi decizie de impunere urmeaza **a se desfiinta**, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Mai mult, intrucat in urma analizarii anexei nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala care a stat la stabilirea in sarcina agentului economic a obligatiilor accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata, rezulta erori in ceea ce priveste modul de calcul al acestora cu influente asupra cunsumului lor, se impune desfiintarea deciziei de impunere si pentru acest capat de cerere, astfel incat stabilirea sa reflecte corect obligatiile datorate bugetului de stat.

Greselile constatate cu ocazia solutionarii contestatiei se refera atat la debitul retinut ca datorat de petenta si neachitat la scadenta asupra caruia s-au aplicat cota de 0,1 % prevazuta de normele legale in vigoare, cat si in ceea ce priveste erori de calcul al acestora.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) si alin. (4) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. SR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma de “y” lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2009, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca neargumentata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de **S.C. SR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma de “y” lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. - /...11.2009, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

3. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2009, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand dedit suplimentar (“y” lei) si majorari de intarziere (“y” lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite suplimentar in sarcina S.C. SR S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca. De asemenea, se desfiinteaza partial si pct. 5.3 si 9.2 din Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA intocmit la data de11.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...11.2009, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform prevederilor legale aplicabile in speta si in conformitate cu cele retinute din cuprinsul prezentei decizii.

4. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR