

**DECIZIA nr. 426 din 2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/13.07.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 2, cu adresa nr. x/12.07.2012, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/13.07.2012, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, nr. , bl. , et. , ap. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. x/**06.07.2012**, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 si comunicata in data de **07.06.2012**, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei si TVA aprobata la rambursare TVA in suma de y lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art. 206, art. 207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr.F-S2 x/30.05.2012, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a deciziei de impunere pentru obligatii suplimentare in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA in suma de y3 lei aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre societatea T SPA din Italia, organele de control au considerat in mod abuziv ca pentru facturile nr.126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134 si 135 emise in luna decembrie 2010 nu indeplineste conditiile pentru aplicarea scutirii de TVA prin neprezentarea documentelor de transport aferente marfii vandute si au colectat TVA suplimentara in valoare totala de y3 lei, facand abstractie de specificul contractului intre cele doua societati si de contextul economic si comercial.

Potrivit prevederilor art.143 alin.2 si alin. 3 din Codul fiscal si ale art.10 alin.1 din Instructiunile de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin OMFP nr.2222/2006, prin nota explicativa nr.x/21.06.2011 a prezentat toate documentele justificative aferente facturilor (documente de transport, certificate de analiza pentru cantitatile de cereale livrate, avize de insotire a marfurilor) si a explicat ca facturile mentionate nu reprezinta livrari efective de marfa, ci constituie reglari valorice conform indicilor de calitate la cerealele livrate in cursul anului 2010.

In comertul cu cereale tranzactiile prezinta caracteristici specifice, respectiv partile contractuale stabilesc parametrii standard in functie de care se calculeaza cantitatea efectiv de facturat care reprezinta cantitatea utila, fata de cantitatea incarcata in mijlocul de transport

masurata in baza parametrilor fizici si chimici existenti in acel moment (umiditate, impuritati, aciditate etc.) care reprezinta cantitatea fizica, aceasta fiind verificata si consemnata intr-un raport de catre SC IS & Co SRL care supravegheaza incarcările de marfa, in baza contractului incheiat.

Conform contractului de vanzare-cumparare incheiat, T SPA are dreptul sa efectueze analize de laborator asupra marfii receptionate privind nivelul de umiditate si impuritati, in urma carora se determina cantitatea utila de marfa pentru fiecare livrare intracomunitara realizata care urmeaza sa fie achitata X. Orice diferenta fata de cantitatea fizica initiala trebuie facturata clientului.

In urma transmiterii certificatelor de analize pentru livrarile efectuate pe parcursul anului 2010 de catre Tampieri SPA, X a emis facturile de diferente din data de 28.12.2010 pentru diferente de umiditate si impuritati la semintele de floarea soarelui, avand la baza cate un contract, fiind prezentate in anexa 2 la contestatie.

Este ilegal sa-i fie refuzat dreptul de a aplica scutirea de TVA pentru cantitatea reala care a fost livrata clientului, avand in vedere ca datorita domeniului de activitate partile au hotarat ca diferentele intre cantitatea fizica si cantitatea utila sa fie solicitate la o data ulterioara dupa efectuarea analizelor de laborator, calculele inscrise in certificatele de analiza nefiind analizate de organele de control, care au dat dovada de rea vointa in a intelege modul in care se desfasoara activitatea contribuabilului.

Desi au primit toate documentele si explicatiile privind modul de derulare a relatiilor comerciale cu T SPA, organele de control au limitat dreptul de scutire pentru livrari intracomunitare doar la facturile initiale care contin cantitatile fizice, desi este vorba de aceeasi operatiune si nu a avut scopul de a prejudicia bugetul de stat. O astfel de abordare poate crea o situatie grea societatii prin scaderea operatiunilor derulate, avand in vedere ca Italia reprezinta principala sa piata de desfacere.

2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de y1 lei pentru care nu s-a putut verifica realitatea relatiilor cu furnizorii, organele de control au solicitat efectuarea unor controale incrucisate, care au fost derulate in perioada 30.06.2011-26.03.2012, in care inspectia fiscala a fost suspendata, in urma carora s-a stabilit TVA nedeductibila aferenta achizitiilor efectuate de la societatile: CC Import Export SRL - lei; N C SRL - lei; BI SRL - lei; E T SRL - lei; Hristan SRL - lei; Amibiclean SRL - lei; NSGT SRL - lei.

Neregulile constatate la furnizori (inactiv, in insolventa, lipsa datelor pe avizele de insotire, achizitii de la alte societati care nu au declarat livrarile) nu pot atrage responsabilitatea AGF Cereal care a prezentat documentele prin care confirma existenta si realitatea tranzactiilor cu furnizorii prevazute la art.146 alin.1 si art.155 din Codul fiscal (facturi de achizitii, documente de insotire a marfii si de plata - anexa 3, situatia centralizatoare a stocurilor in perioada 01.01.2010-30.04.2011 - anexa 4), care dovedesc ca marfurile si serviciile de transport au fost achizitionate pentru a fi vandute, conform activitatii desfasurate in baza CAEN, incat nu se poate nega realitatea achizitiilor si ca acestea nu au fost efectuate cu scopul vanzarii ulterioare. Verificarea realitatii nu se poate face numai dintr-o singura perspectiva fara a se analiza intregul lant de distribuire.

Conform art.145 alin.1, art.143, art.144 si art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal are dreptul de a deduce TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii si de scutire pentru livrari intracomunitare de cereale. Acest drept a fost subliniat de CEJ in nenumarate cazuri (C-62 BP Supergas, C-110/98 Gabalfrisa).

Raspunderea beneficiarului unei livrari sau prestari este atrasa numai daca: factura nu este emisa, cuprinde date incorecte/incomplete privind informatiile pe care trebuie sa le

cuprinda, nu mentioneaza valoarea taxei sau este incorect mentionata, dar care nu este aplicabila cazului de fata.

Motivele organelor de control nu sunt argumentate pe dispozitii legale si nu sunt efect al interpretarii prevederilor legale.

Societatea efectueaza verificari periodice in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati, inainte de incheierea unei tranzactii comerciale dar nu poate anticipa daca un furnizor va fi inclus pe lista contribuabililor inactivi (ex: achizitiile de la N C, B si E T au fost efectuate in perioada 01.10.2010-30.04.2011-pag.6 si 7 din RIF, fiind declarati inactivi incepand cu 18.05.2011). La fel si in cazul neindeplinirii obligatiilor declarative si de plata, al neinscrierii codului SIRSUP pe avizele de insotire a marfurilor, al achizitiei de la alte societati care nu au ca obiect de activitate conform CAEN comertul si cultura cerealelor

Argumentatia organelor de control pentru TVA nedeductibila stabilita suplimentar este nefondata, avand intentia de a gasi in lantul de distribuire o societate la care sa nu se confirme relatiile comerciale, pentru a i se imputa X acest lucru.

Sumele stabilite suplimentar nu sunt rezultatul incalcarii vreunei prevederi legale ci rezultatul unei atitudini agresive impotriva societatii.

In sprijinul argumentatiei sunt invocate cazurile CEJ C-354/03, C-355/03, C-484/03 aplicabile societatii, care si-a indeplinit obligatiile declarative si de plata si nu a prejudiciat bugetul de stat.

3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de lei aferenta unor facturi emise catre o alta societate si care nu au fost incluse in deconturile de TVA, din fisa contului 401 - Furnizori reiese ca aceste facturi nu sunt aferente achizitiilor efectuate de societate, nu au fost inregistrate in evidenta contabila, nu au fost incluse in jurnalele de cumparari si in deconturile de TVA pe lunile octombrie si noiembrie 2010 (anexa nr.7) si nu a fost solicitata la rambursare.

Asa cum s-a consemnat in RIF, suma de lei a fost dedusa de SC E SRL si nu de X, careia nu-i poate fi reduca suma ce trebuie restituita pentru tranzactii in care nu a fost implicata.

4. Referitor la TVA nedeductibila in suma de lei si la TVA nedeductibila in suma de lei, organele de control au ignorat stornarile efectuate in luna decembrie 2010 si in jurnalul de cumparari a acestor sume deduse in mod eronat in octombrie si noiembrie 2010, luand in considerare numai sumele inregistrate cu plus nu si sumele corectate, fara a analiza tranzactia in ansamblul ei.

5. Referitor la TVA nedeductibila in suma de y2 lei aferenta unor achizitii de la SC A SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011 pentru care au fost prezentate documente justificative aferente serviciilor de supraveghere a lucrarilor de constructii facturate, in baza contractului de executie incheiat cu SC P SRL privind constructia copertinei la punctul de lucru din Lacul Sarat, contrar celor sustinute de organele de control necesitatea acestor servicii se justifica pe deplin, fiind dovedita cu contractul de executie lucrari nr. /20.07.2010 si procesul verbal de receptie definitiva a lucrarilor nr. /30.09.2011.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei pentru obligatii suplimentare in suma de y lei anularea partiala a deciziei de impunere prin care a fost respinsa la rambursare TVA in suma de lei si admiterea partiala a cererilor de rambursare TVA pentru suma totala de lei.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012, s-a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei
  - TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
  - TVA aprobata la rambursare TVA in suma de y lei.
- Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

**III.** Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector 2 a efectuat inspectie fiscala partila la SC X SRL, pentru perioada 01.10.2010-30.11.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare aferente perioadei octombrie 2010 - noiembrie 2011, in suma totala de y lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei, TVA respinsa la rambursare in suma de lei si TVA aprobata la rambursare TVA in suma de lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in ceea ce priveste TVA in suma de y1 lei, in conditiile in care pentru aspectele constatate de inspectia fiscala si care fac obiectul contestatiei, prin adresa nr. x/18.06.2012 Administratia Finantelor Publice sector 2 a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au verificat SC X SRL, pentru perioada 01.10.2010-30.11.2011, privind TVA, constatarile fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012.

Urmare verificarii achizitiilor de marfuri de la furnizori interni si constatarii neconcordantelor privind achizitiile, livrarile si prestarile efectuate, inspectia fiscala a dispus efectuarea de verificari incrucisate la o parte din furnizorii de marfa, din care au rezultat urmatoarele aspecte:

1. Pentru SC CCI E I SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr. x/06.07.2011, inregistrata la DGFP Ilfov sub nr. x/14.07.2011 s-a

solicitat verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC CCIEI SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa transmisa de DGFP Ilfov sub nr. x/20.0.72011, inregistrata la AFP sector 2 sub nr. x/29.07.2011 s-a comunicat faptul ca nu s-a putut stabili realitatea si legalitatea operatiunilor derulate intre cele doua societati, fiind intocmita plangere penala impotriva SC C C I E I SRL, careia i-a fost stabilit un prejudiciu.

2. Pentru SC N Ci SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr.x/06.07.2011, inregistrata la DGFP Braila sub nr. x/12.08.2011 s-a solicitat verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC N C SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa transmisa de DGFP Braila, inregistrata la AFP sector 2 sub nr. x/13.09.2011 s-a comunicat faptul ca societatea si-a schimbat sediul in jud. Constanta. Prin adresa nr. x/05.03.2012 inregistrata la AFP sector 2 sub nr. x/15.03.2012 s-a comunicat faptul ca SC N C SRL se afla in procedura de insolventa fiind declarata inactiva incepand cu data de 18.05.2011.

Prin procesul verbal nr. x/18.04.2012 transmis de DGFP Constanta, cu adresa nr. x/19.04.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/24.04.2012 se mentioneaza ca nu s-a putut efectua controlul incrucisat, deoarece administratorul judiciar nu se afla in posesia documentelor financiar-contabile, CII GL sesizand instanta cu privire la aspectele constatate.

3. Pentru SC B SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr. x/06.07.2011, inregistrata la DGFP Braila sub nr. x/12.08.2011 s-a solicitat verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC B SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa inregistrata la AFP sector 2 sub nr. x/13.09.2011, DGFP Braila a comunicat ca nu se poate efectua verificarea relatiilor comerciale intre cele doua societati si a propus includerea societatii pe lista inactivilor, iar din baza de date a ANAF a rezultat ca in perioada verificata, furnizorul nu a depus deconturi de TVA, declaratii informative (cod 394).

4. Pentru SC E T SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr. x/06.07.2011, inregistrata la DGFP Braila sub nr. x/12.08.2011 s-a solicitat verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC E T SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa inregistrata la AFP sector 2 sub nr. x/05.09.2011, DGFP Braila a comunicat ca nu se poate efectua verificarea relatiilor comerciale intre cele doua societati si a propus includerea societatii pe lista inactivilor, iar din baza de date a ANAF a rezultat ca in perioada verificata, furnizorul nu a depus deconturi de TVA, declaratii informative (cod 394).

5. Pentru SC H SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr. x/06.07.2011 s-a solicitat DGFP Galati verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC H SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa nr. x/10.112.011, DGFP Galati a transmis DGFPMB procesul verbal nr. x/13.10.2011 prin care s-a constatat ca pe avizele de expeditie nu este inscris codul SIRSUP conform declaratiei APIA prevazut in contractul incheiat, iar achizitia marfii s-a facut de la SC E SRL, jud. Vaslui.

Prin adresa nr. x/14.11.2011, inregistrata la DGFP Galati sub nr. x/17.11.2011 privind efectuarea controlului incrucisat la SC E SRL, DGFP Vaslui a comunicat ca urmare ne reprezentarii documentelor financiar-contabile, impotriva societatii s-a inaintat plangere penala organelor abilitate.

6. Pentru SC E SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr. x/06.07.2011 s-a solicitat DGFP Galati verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC E SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa nr. x/10.112.011, DGFP Galati a transmis DGFPMB procesul verbal nr. x/06.10.2011 prin care s-a constatat ca pe avizele de expeditie nu este in scris codul SIRSUP conform declaratiei APIA prevazut in contractul incheiat, iar achizitia marfii s-a facut de la SC CCIEI SRL, fiind prezentata situatia achizitiilor de floarea soarelui in perioada 01.10.2010-30.04.2011 de la aceasta societate, din care TVA este in suma de lei.

7. Pentru SC A SRL, prin adresa emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 2 sub nr.x/06.07.2011 s-a solicitat DGFP Galati verificarea realitatii relatiilor comerciale intre SC A SRL si SC X SRL in perioada 01.10.2010-30.04.2011.

Prin adresa nr. x/10.112.011, DGFP Galati a transmis DGFPMB procesul verbal nr. x/04.11.2011 prin care s-a constatat ca pe avizele de expeditie nu este in scris codul SIRSUP conform declaratiei APIA, contractul incheiat nu a fost prezentat, iar achizitia marfii s-a facut de la SC R C SRL si SC P S SRL.

Referitor la SC R C SRL si la SC P S SRL, organele de inspectie fiscala mentioneaza urmatoarele: SC R C SRL are ca obiect de activitate "Baruri si alte activitati de servire a bauturilor" si a declarat presupuse achizitii de la alte societati intocmindu-se sesizare penala pentru evaziune fiscala, iar SC P S SRL nu a declarat livrari catre SC A SRL.

8. Pentru SC N S G T SRL s-au constatat urmatoarele:

- conform datelor din declaratia 394 aferenta sem.I 2011 nu a declarat livrari catre SC X SRL si a efectuat achizitii de la societati inregistrate in baza de date a ANAF ca societati-fantoma;

- nu a depus la organul fiscal declaratiile 394 si deconturile de TVA aferente perioadei iulie 2011-aprilie 2012.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 s-a stabilit ca societatea nu are dreptul la deducerea TVA in suma de y lei aferenta achizitiilor pentru care nu s-a confirmat realitatea operatiunilor derulate cu societatile de mai sus.

Cu **adresa nr. x/18.06.2010**, inregistrata la organul de cercetare penala in data de 18.06.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, cu privire la nerealitatea tranzactiilor derulate de SC X SRL cu furnizori aflati pe teritoriul Romaniei, aspecte consemnate in procesul verbal nr. x/22.05.2012, solicitandu-se intreprinderea masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute la art.8 alin.(1) si la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

**In drept**, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa", alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:**

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa;**

b) solutionarea cauzei depinde, in tot sau in parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati."

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, urmare inspectiei fiscale efectuate la SC X SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar de plata, aceasta fiind consemnata in raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012.

Din **adresa nr. x/18.06.2012**, inregistrata la Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti in data de 18.06.2012 rezulta ca Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector 2 a transmis catre organele de cercetare penala procesul verbal nr.x/22.05.2012 cuprinzand aspectele constatate in urma verificarilor incrucisate efectuate la furnizorii SC X SRL, urmare neconcordantelor privind achizitiile/livrarile de marfuri si prestarile de servicii efectuate pe teritoriul national, pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute la art.8 alin.(1) si la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale. Prioritatea de solutionare, in speta, o au organele de cercetare penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional, cu privire la activitatile economice desfasurate de societatea contestatoare, vizand infractiuni reglementate de Codul penal si de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale care prevede urmatoarele:

**"Art. 9. - (1) Constituie infractiuni de evaziune fiscala si se pedepsesc cu inchisoare de la 2 ani la 8 ani si interzicerea unor drepturi urmatoarele fapte savarsite in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale:**

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidentierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operatiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

c) evidentierea, in actele contabile sau in alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale ori evidentierea altor operatiuni fictive.

d) alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;

e) executarea de evidente contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;

f) sustragerea de la efectuarea verificarilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictiva ori declararea inexacta cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;

g) substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terte persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscală și ale Codului de procedura penală.”

Se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S2 x/30.05.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-S2 x/30.05.2012, transmise de AFP sector 2 către IGP - DGPMB - Serviciul de Investigare a Fraudelor cu adresa nr. x/18.06.2012, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor constatate există o stransă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependentă constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității tranzacțiilor efectuate între societatea contestatoare și furnizorii interni, pentru care în urma verificărilor încrucisate nu s-a putut stabili realitatea operațiunilor desfășurate pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă și a solicitat la rambursare TVA, fără a fi îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere și utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce a condus la diminuarea obligațiilor sale față de bugetul statului.

Ca urmare, *în condițiile în care speta privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, care trebuie să aibă la baza tranzacții reale și să fie justificate cu documente, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de procedura penală și aplicabil și în procedura fiscală, în baza prevederilor coroborate ale art. 2 alin. (3) și art. 214 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu cele ale art. 244 alin. (1) pct. 2 din Codul de procedura civilă.*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că, până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, organele de soluționare a contestațiilor pe cale administrativă nu se pot investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care va suspenda soluționarea pentru TVA în suma de y lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care stipulează:

**"Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu".

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.1 - 10.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 stabilesc următoarele:

"10.1. Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, *organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea.* Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține imputernicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, aceasta trebuie să facă dovada calității de imputernicit, conform pct. 2.2-2.4 din prezentele instrucțiuni.



10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului ca motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a ramas definitiv/definitiv și irevocabil.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale.”

### **3.2. Referitor la TVA deductibilă în suma de y2 lei**

*Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de asistență și supervizare privind realizarea unei construcții, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada naturii, necesității și utilizării serviciilor facturate în scopul realizării de operațiuni taxabile și nu probează cu documente realitatea serviciilor prestate, iar în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate*

**In fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S2 x/30.05.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat TVA în suma totală de y2 lei aferentă facturilor fiscale emise de către SC A SRL în perioada 01.10.2010-30.04.2011, reprezentând servicii de supraveghere a lucrărilor de construcții și amenajare la obiectivul situat în jud. Braila, com. Chiscani, sat Lacu Sarat, pentru care nu s-a justificat necesitatea și realitatea prestării serviciilor, astfel: FF nr.x/23.05.2010 - TVA x lei; FF nr.x/04.01.2011 - TVA x lei; FF nr. x/25.01.2011 - TVA x lei; FF nr.x/29.04.2011 - TVA x lei.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art.126, art.134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

Codul fiscal:

**"Art. 126. Operațiuni impozabile:**

(...)

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) *operațiuni taxabile*, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140 (...).

**"Art. 134<sup>1</sup>. Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar".**

**"Art. 134<sup>2</sup>. Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operatiuni taxabile;** [...].”

**Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].”

Normele metodologice:

“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal”.

**Art. 147<sup>1</sup>.** - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat nastere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.”

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii:** achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sunt efectuate **in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.*

*Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile.*

*De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate anterior, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea achizitiilor efectuate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.*

Totodata, potrivit **art. 11 - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic** sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In**

**acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor servicii de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de furnizorul serviciilor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

De asemenea, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Potrivit jurisprudentei comunitare exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor achizitiilor persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.** Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta unor servicii de de supraveghere a lucrarilor de constructii executate de SC P SRL in baza contractului incheiat cu privire la obiectivul situat in jud. Braila, com. Chiscani, sat Lacu Sarat, in baza unor contracte de prestari servicii si consultanta, motivat de faptul ca pentru sumele facturate de SC A SRL, societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor si necesitatii efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, conform dispozitiilor legale referitoare la TVA din Codul fiscal si nu au fost prezentate documente care sa justifice aceste achizitii.

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, urmare informatiilor solicitate de inspectia fiscala cu privire la serviciile facturate si prezentarea documentelor justificative privind aceste servicii, prin nota explicativa nr. x/21.0.62011 contestatara a prezentat urmatoarele documente:

- contractul de prestari servicii si consultanta incheiat in data de 01.01.2011, pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010, care prevede la art.5 o valoare lunara a serviciilor de \$;
- contractul de prestari servicii si consultanta incheiat in data de 01.01.2011, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011, care prevede la art.5 o valoare lunara a serviciilor de \$.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele aspecte:

1. La data de 20.07.2010, intre SC P SRL, in calitate de executant si SC X SRL, in calitate de beneficiar a fost incheiat contractul economic executii lucrari, inregistrat la executant sub nr. si la beneficiar sub nr. al carui obiect consta in executarea lucrarii de constructie la obiectivul "Copertina cereale cu suprafata de 2500 mp pentru punctul de lucru situat in comuna Lacu Sarat, jud. Braila."

Lucrarile executate au fost receptionate cu procesul verbal de receptie definitiva a lucrarilor nr. x/30.09.2011.

2. La data de 01.01.2011, intre SC A SRL, in calitate de prestator si SC X SRL, in calitate de beneficiar au fost incheiate contractele de prestari servicii si consultanta nr. , pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 si nr. , pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010.

Potrivit art. 4 din contracte prestatorul se obliga sa asigure:

- supravegherea fortei de munca specializate (personal de specialitate si muncitori), consultanta, verificarea lucrarilor cu ajutorul societatilor si autoritatilor de specialitate;
- supravegherea activitatii de constructii si amenajari, receptia si gestionarea materialelor necesare, decontarea sumelor de bani cuvenite lucrarilor.

Potrivit art.5 din contractul nr. , contravaloarea lunara a serviciilor pe care beneficiarul se obliga sa o achite este de \$.

Potrivit art.5 din contractul nr.10, contravaloarea lunara a serviciilor pe care beneficiarul se obliga sa o achite este de \$.

Prin contractele incheiate nu au fost stabilite clauze referitoare la termene de executie, tarife percepute, persoanele specializate pentru efectuarea prestarii.

3. In sustinerea contestatiei, societatea a anexat:

- contractul de executie lucrari incheiat intre SC X si SC P SRL;
- contractele de consultanta incheiat intre SC X si SC A SRL;
- procesul verbal de receptie definitiva a lucrarilor nr. x/30.09.2011.
- facturile nr. x/23.05.2010; nr. x/04.01.2011; nr. x/25.01.2011 nr. x/29.04.2011, din care rezulta contravaloarea totala a serviciilor facturate este in suma de \$, fata de valoarea in scrisa in contractele incheiate in suma de \$ .

Potrivit normelor legale sus citate, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond cat si a celor de forma.

Se retine faptul ca, legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii comerciale.**

In raport de aceste reglementari se retine faptul ca nu se acorda dreptul de deducere a TVA datorata sau achitata pentru bunurile si serviciile care nu vor fi utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile care achizitioneaza aceste bunuri si servicii.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrieri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Fata de prevederile legale invocate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, societatea **nu a adus nicio dovada obiectiva care sa demonstreze utilitatea serviciilor** prestate, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv ca achizitiile in cauza sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale societatii, conditie expres prevazuta de dispozitiile legale generale privind regimul deductiei TVA, respectiv de art.145 - art.147 din Codul fiscal si ale pct.45 din Normele metodologice de aplicare.

Astfel, in ceea ce priveste serviciile facturate de SC A SRL, se retine ca societatea contestatara nu a prezentat nici la verificarea materializata in raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 si nici in sustinerea contestatiei documente justificative care sa probeze prestarea efectiva a acestor servicii, respectiv documente din care sa rezulte:

- in ce s-au concretizat serviciile de asistenta si supervizare privind lucrarile la depozitul Lacu Sarat, facturate;
- care este "persoana specializata" desemnata de prestator pentru asistenta si supravegherea lucrarilor de constructie;
- documente care sa demonstreze ca aceasta persoana este salariata a SC A SRL (contract de munca, fise de pontaj, fise de prezenta, state de plata a salariului), asa cum sustine in numeroase randuri in contestatia formulata;
- rapoarte de lucru care sa contina date concrete privind serviciile efectuate.

Prin urmare, faptul ca nu au fost prezentate organului de inspectie fiscala documente care sa justifice calitatea de angajat a persoanei care a prestat serviciile si documente care sa probeze prestarea efectiva a acestora intaresc ideea ca aceste achizitii nu sunt efectuate pentru uzul persoanei juridice.

Ca urmare, nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarii potrivit carora avea drept de deductie a TVA aferenta serviciilor in cauza, prin simpla motivatie privind necesitatea supravegherii lucrarilor de constructie executate de constructor, pentru care au fost prezentate ca justificare numai contractele de prestari servicii si consultanta si facturile emise de furnizor (anexa 8 la contestatie), cata vreme societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca acestea au fost necesare in scopul activitatii proprii, respectiv nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor.

De mentionat este si faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au motivat neacordarea dreptului de deducere a TVA prin nejustificarea realitatii obiectivului construit, cum in mod eronat motiveaza contestatara, ci faptul ca nu s-a dovedit prestarea serviciului facturat de furnizor, respectiv supravegherea activitatii.

Mai mult, asa cum se poate constata, valoarea totala a serviciilor facturate de SC A SRL prin facturile emise pe anul 2011 nu este in concordanta cu valoarea prevazuta in contractul incheiat pe acest an, respectiv valoarea din facturi la care se aplica TVA insumeaza \$, in timp ce valoarea stipulata in contractul nr. incheiat pe anul 2011 este in suma de \$, rezultand o diferenta de TVA aferenta acestor facturi dedusa in plus.

Se retine ca , desi potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor **sale** taxabile", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care operatiile economice sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor **sale** impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat, nu a prezentat nicio dovada din care sa rezulte ca aceste operatiuni sunt efectuate in beneficiul sau.

Or, in sustinerea contestatiei societatea nu a depus niciun document care sa probeze necesitatea si realitatea prestarii serviciilor, respectiv documente privind persoana specializata, anagajata a furnizorului, desi potrivit dispozitiilor art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate; prin urmare aceasta nu a putut justifica faptul ca serviciile au fost efectuate pentru uzul persoanei juridice, astfel incat in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y2 lei.

Ca urmare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia pentru capatul de cerere privind TVA deductibila in suma de y2 lei.

### **3.3. Referitor la TVA colectata in suma de y3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA aferenta unor diferente cantitative de marfa facturate in luna decembrie 2010 catre o firma din cadrul Uniunii Europene, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea efectuat livrari intracomunitare de bunuri pentru care avea obligatia sa faca dovada transportului bunurilor in statul membru.*

**In fapt**, in perioada verificata, SC X SRL a efectuat livrari intracomunitare de marfa catre firma T SPA din Italia reprezentand cantitati de cereale, respectiv floarea soarelui, rapita pentru care a beneficiat de scutire de TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.05.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei atacate s-a procedat la stabilirea TVA colectata suplimentar aferenta unui numar de 10 facturi/invoice emise in luna decembrie 2010 catre societatea T SPA din Italia, reprezentand livrari de cereale (floarea soarelui), pentru care nu au fost prezentate documente de transport, dupa cum urmeaza:

- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro

- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro
- Factura/invoice nr. S/28.12.2010 - euro

Pentru livrarile efectuate de SC X SRL catre firma din Italia, prin facturile mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a respectat prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si ale art.10 din Instructiunile de aplicare, aprobate prin OMEF nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la aplicarea scutirii de TVA pentru livrari intracomunitare de bunuri si au reincadrat tranzactia ca fiind operatiune impozabila din punct de vedere al TVA.

Prin contestatia formulata si prin explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale, SC X SRL mentioneaza ca facturile emise nu reprezinta marfuri efectiv transportate, ci, in fapt, constituie reglari valorice conform indicilor de calitate la cerealele livrate in cursul anului 2010, rezultate in urma analizelor de laborator efectuate de beneficiar asupra marfii receptionate privind nivelul de umiditate si impuritati, conform contractului de vanzare-cumparare incheiat intre parti, in urma carora se determina diferenta intre cantitatea efectiv de facturat care reprezinta cantitatea utila de marfa si cantitatea fizica rezultata in urma verificarilor si considera ca a prezentat toate documentele privind aceste operatiuni, respectiv documente care atesta transportul marfii in alt stat membru la data livrarii prin facturile initiale, certificatele de analiza la calitatea ceruta de client in urma carora se stabileste cantitatea reala de marfa.

**In drept**, potrivit art. 125<sup>1</sup>, art. 128, art. 130<sup>1</sup> si art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

“**Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

2. achizitie intracomunitara are intelesul art. 130<sup>1</sup>;

15. *livrare intracomunitara are intelesul prevazut la art. 128 alin. (9); (...).*”

“**Art. 128.** - (1) *Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar. (...).*

(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.132** - (1) Se considera a fi locul livrarii de bunuri:

a) *locul unde se gasesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert.* Daca locul livrarii, stabilit conform prezentei prevederi, se situeaza în afara teritoriului comunitar, locul livrarii realizate de catre importator si locul oricarei livrari ulterioare se considera în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se considera a fi transportate sau expediate din statul membru de import;

b) locul unde se efectueaza instalarea sau montajul, de catre furnizor sau de catre alta persoana în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalari sau unui montaj;

c) locul unde se gasesc bunurile atunci când sunt puse la dispozitia cumparatorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate; (...).”

“**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, cu exceptia (...).**”

Totodata, 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. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, prevad urmatoarele:

"(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, 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."**

*Conform dispozitiile legale antecitate, **livrarea intracomunitara de bunuri este, in principiu, o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, daca sunt indeplinite doua conditii, si anume: bunurile livrate sa fie expediate sau transportate din Romania intr-un alt stat membru de catre furnizor, cumparator ori de alta persoana in contul acestora (conditie intrinseca pentru a califica o livrare drept livrare intracomunitara) si cumparatorul sa detina un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatea fiscala din alt stat membru decat cel de plecare a bunurilor.***

*Totodata, realizarea sistemului comun de taxa pe valoarea adaugata, presupune ca **unei livrari intracomunitare (de bunuri) sa-i corespunda in "oglinda" o achizitie intracomunitara (de bunuri), astfel ca, daca in statul membru din care incepe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitara, intr-un alt stat membru are loc o achizitie intracomunitara, in functie de locul acestei operatiuni stabilit conform reglementarilor comunitare in domeniu.***

Astfel, in ceea ce priveste locul livrarii de bunuri, lit.a) a art.132 din Codul fiscal mentioneaza faptul ca, în cazul bunurilor expediate sau transportate locul livrarii acestora il constituie locul unde se gasesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul.

Totodata, din coroborarea prevederilor legale de mai sus rezulta in mod expres faptul ca, documentul de transport reprezinta **document obligatoriu in vederea justificarii scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri.** Prin urmare, in oricare din situatiile in care transportul bunurilor la destinatie nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabila.

In speta, din raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere rezulta ca organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma y3 lei, aferenta facturilor/invoice nr. 126, nr.127, nr.128, nr.129, nr.130, nr.131, nr.132, nr.133, nr.134, nr.135 din data de



28.12.2010 in suma totala de y3+1 lei emise de SC X SRL catre T SPA din Italia, motivat de faptul ca sumele facturate reprezinta contravaloarea cantitatilor de floarea soarelui livrate catre firma din Italia, pentru care nu au fost prezentate documente privind transportul marfii in celalalt stat membru.

Totodata, inspectia fiscala precizeaza ca pentru fiecare dintre cantitatile livrate, facturate pe parcursul anului 2010, la care se face referire in aceste invoice-uri a fost acordata scutirea de TVA.

Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei si din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

In data de 28 decembrie 2010, SC X SRL a emis catre T SPA din Italia urmatoarele facturi/invoice:

- nr. S/28.12.2010 in valoare totala de euro, din care: tone x 340 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 340 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 340 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 340 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: (-) tone x 345 = (-) euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 345 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 350 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: tone x 350 euro = euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: (-) tone x 355 = (-) euro
- nr. S/28.12.2010 in valoare totala euro, din care: (-) tone x 385 = (-) euro

Rezulta o valoare totala facturata inregistrata in jurnalul de vanzari pe luna decembrie in suma y3+1 lei, asupra careia s-a calculat TVA in suma de y3 lei.

Urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale cu privire la justificarea sumelor facturate, prin nota explicativa nr. x/21.06.2011, societatea a prezentat, ca documente justificative ce au stat la baza intocmirii facturilor emise (acestea fiind anexate si in sustinerea cauzei), urmatoarele inregistrari: facturile emise pe parcursul anului 2010 insotite de documentul de transport si de confirmarea firmei din Italia pentru fiecare tranzactie, precum si de documentul intitulat "Risultati di analisi" in care sunt exprimate in procente indici de aciditate, umiditate, impuritati, continut de ulei si sunt efectuate calcule manuale privind diferentele cantitative intre factura initiala si facturile emise la 28.12.2010, ce au stat la baza emiterii facturilor de diferente asupra carora s-a colectat suplimentar TVA.

Din analiza acestor documente, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

- factura/invoice nr. S/28.12.2010, in care este mentionata cantitatea de tone la pretul de lei/tona are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de 340 lei/tona, facturata prin factura S/08.09.2010, diferenta calculata - = tone, cu mentiunea ca aceasta reprezinta "cantitate";

- factura/invoice nr. S/28.12.2010, in care este mentionata cantitatea de tone la pretul de lei/tona are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de 0 lei/tona, facturata prin factura S/08.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010, in care este mentionata cantitatea de tone la pretul de lei/tona are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi"

care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/04.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de tone la pretul de lei/tona are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/09.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de (-) 1 tone la pretul de lei/tona are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/14.09.2010, diferenta calculata - = (-) tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de tone are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/17.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de tone are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/22.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de tone are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/25.09.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. S/28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de (-) tone are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/01.10.2010, diferenta calculata - = tone;

- factura/invoice nr. /28.12.2010 in care este mentionata cantitatea de (-) tone are la baza calculul efectuat prin documentul intitulat "Risultati di analisi" care face referire la cantitatea de tone, la pretul de lei/tona, facturata prin factura S/08.11.2010, diferenta calculata - = tone, cu mentiunea ca aceasta reprezinta "cantitate".

Fata de aspectele prezentate anterior nu pot fi retinute argumentele contestatarei referitoare la faptul ca facturile emise in data de 28.12.2010 nu reprezinta diferente cantitative de marfa, respectiv de floarea soarelui, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Toate facturile/invoice emise la data de 28.12.2010 pentru care a fost colectata TVA suplimentar contin diferente cantitative in plus si in minus fata de facturile emise initial in cursul anului 2010, acestea avand in scris acelasi pret per tona ca si in facturile initiale, astfel cum se poate constata din confruntarea facturilor, iar pe unele din documentele "Risultati di analisi" este in scris in dreptul calculelor de diferente efectuate mentiunea "cantitate" (ex: factura/invoice nr. S/28.12.2010, diferenta calculata - = tone, cu mentiunea "cantitate" si factura/invoice nr. S/28.12.2010, diferenta calculata - = tone, cu mentiunea "cantitate"), contrar sustinerilor contestatarei.

2. Societatea contestatara nu a prezentat contractul de vanzare-cumparare incheiat cu T SPA pentru fiecare livrare intracomunitara realizata in anul 2010, prin care se prevede ca firma din Italia are dreptul sa efectueze analize de laborator asupra marfii receptionate privind nivelul de umiditate si impuritati, in urma carora se determina diferentele fata de cantitatea fizica initiala livrata si care trebuie facturata clientului, conform sustinerilor din

contestatie, iar din contractele de prestari servicii incheiate cu furnizorii interni, respectiv: contractul de agentie din data de 20.05.2008 incheiat cu SC G&M SRL, administrator L L , contractul prestari servicii din data de 15.08.2010 si cu SC S C A SRL, prin G D , in baza carora au fost emise facturi de prestari servicii rezulta ca acestea au ca obiect "efectuarea de catre prestator, in numele beneficiarului a achizitiilor si receptiilor cantitative si calitative de cereale in portul Galati", intelegandu-se ca aceste verificari se fac inclusiv in ceea ce priveste indicii calitativi.

De asemenea, din contractul de vanzare-cumparare incheiat cu I SRL, in calitate de vanzator, al carui obiect il constituie vanzarea unor cantitati de floarea soarelui rezulta ca receptia marfii de la furnizorul intern se face, atat din punct de vedere cantitativ cat si al parametrilor calitativi, prin laboratorul din dotarea cumparatorului, in speta X, inclusiv in ceea ce priveste determinarea indicilor de umiditate si corpuri straine.

Totodata, pe facturile fiscale de marfa si pe avizele de expeditie emise de furnizorii interni sunt inscrise mentiuni referitoare la indicii de umiditate si corpurile straine continute de marfa receptionata (ex: FF nr. x/30.09.2010 emisa de SC Ch SRL Braila reprezentand floarea soarelui, expediata cu AE nr. x/30.09.2010, umiditate=6,8; corpuri straine=7)

3. Singurele documente ce au stat la baza intocmirii facturilor emise prezentate in timpul inspectiei fiscale prin notele explicative nr. x/21.06.2011 si din data de 30.06.2011 si in sustinerea cauzei sunt, asa cum s-a aratat anterior: facturile emise pe parcursul anului 2010 insotite de documentul de transport si de confirmarea firmei din Italia pentru fiecare tranzactie, precum si de documentul intitulat "Risultati di analisi" privind continutul de aciditate, umiditate, impuritati, ulei si calcule efectuate manual, cu referire la diferentele cantitative intre factura initiala si facturile emise la 28.12.2010, fara ca aceste documente sa poarte semnaturile persoanelor care le-au intocmit si sa fie vizate de persoanele indreptatite si fara a fi insotite de contractul de vanzare-cumparare incheiat cu T SPA din Italia, invocat ca argument in numeroase randuri in cuprinsul contestatiei.

Astfel, desi prin nota explicativa suplimentara celei din data de 30.06.2011 se mentioneaza ca aceste facturi reprezinta "*diferenta de indici de calitate la fiecare vapor in cursul anului 2010*", pe invoice-uri sunt inscrise cantitati de floarea soarelui, iar ca justificare sunt prezenatate calcule cu indici de calitate, respectiv indici de umiditate si impuritati, pe motiv ca indicii de calitate se stabilesc la sosirea marfii la Tampieri din Italia, in conditiile in care fiecare justificare la facturile de diferente face referire la o factura emisa anterior celor emise in decembrie 2010.

Or, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala si din cuprinsul contestatiei, inspectia fiscala a acordat scutirea de TVA aferenta livrarilor intracomunitare efectuate in cursul anului 2010, la care se face referire in facturile intocmite in data de 28 decembrie 2010 si pentru care au fost prezentate documente de transport in care este mentionata cantitatea de cereale incarcata, un raport emis si vizat de SC I S&Co SRL care supravegheaza incarcarea marfii in portul Galati, cantitatile de cereale livrate, precum si mentiuni privind calitatea marfii.

4. Se retin afirmatiile contradictorii ale societatii, care pe de-o parte invoca faptul ca facturile/invoice-uri emise nu reprezinta diferente cantitative ci calitative de marfa, iar pe de alta parte aceste facturi se regasesc in jurnalul de vanzari aferent lunii decembrie 2010 pe coloana "Livrari de bunuri si prestari servicii scutite fara drept de deducere", fiind inscrisa si mentiunea *facturi diferente intre cantitatea fizica si utila*, iar in evidenta contabila din luna decembrie 2010 facturile au fost inregistrate ca livrare de marfa, prin articolul 411=707 ( lei)

fiind descarcata si gestiunea de marfa prin inregistrarea 607=371 ( lei), cu mentiunea “diferente valori la livrari 2010”.

De asemenea, din verificarile efectuate de inspectia fiscala asupra modului de intocmire si declarare a achizitiilor/livrarilor intracomunitare (declaratia 390) aferente lunii decembrie 2010 a rezultat ca aceste livrari nu au fost declarate, fiind, in schimb, declarate in luna noiembrie 2010 ca prestari de servicii.

Mai mult, se retine ca toate calculele privind indicii superiori de calitate stabiliti de T SPA au fost facute in luna decembrie 2010, in conditiile in care aceste calcule se refera la intreaga cantitate de cereale livrata intracomunitar in cursul anului 2010, iar in luna decembrie nu au fost efectuate livrari intracomunitare.

Fata de cele anterior prezentate rezulta in mod clar ca facturarea in luna decembrie 2010 a unor diferente cantitative de floarea soarelui privind cantitatile livrate pe parcursul anului 2010 de la SC X SRL la T SPA din Italia reprezinta o livrare intracomunitara de bunuri din Romania in Italia, pentru care societatea contestatara avea obligatia prezentarii documentelor care sa ateste transportul in statul membru.

Cu privire la aplicarea scutirii de taxa la furnizor pentru livrarile intracomunitare, in conditiile in care vanzatorul nu si-a indeplinit obligatia justificarii acestei scutiri cu toate documentele prevazute de lege, Directia de legislatie in domeniul TVA din MFP prin adresa nr.340466/16.06.2009, inregistrata la AFP sector 2 sub nr.402280/17.06.2009 precizeaza urmatoarele:

“(...) pentru a beneficia de scutire de TVA pentru o livrare intracomunitara, bunurile trebuie sa fie expediate sau transportate in afara teritoriului statului membru de livrare, dar in interiorul Comunitatii. In aceste conditii, asa cum se retine si din continutul art.10 alin.(1) din Instructiuni, in vederea aplicarii scutirii de TVA in cazul unei livrari intracomunitare de bunuri, furnizorul trebuie sa faca dovada nu doar ca bunurile au parasit teritoriul statului membru de livrare **ci si ca acestea au ajuns in alt stat membru.** (...).

In acest context, instructiunile de aplicare a scutirilor de taxa au scopul de a stabili cadrul legal aplicabil in vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) si art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin urmare nu pot reglementa situatii specifice in functie de particularitatile ce pot fi intalnite ca urmare a aplicarii prevederilor legale. **Sarcina probei ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru revine in acest context persoanei impozabile care aplica scutirea de TVA.”**

Prin urmare, in contextul in care *o livrare intracomunitara de bunuri este conditionata de prezentarea dovezilor din care sa rezulte expedierea bunurilor in statul membru de livrare* organele de inspectie fiscala sunt indreptatite ca, potrivit reglementarilor art. 11 alin.(1) din Codul fiscal sa reincadreze tranzactiile realizate de SC X SRL ca tranzactii impozabile, cata vreme aceasta conditie nu este indeplinita.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Prin urmare, **contrar sustinerilor contestatarei**, simpla invocare a existentei unui document (contract) privind transferul dreptului de proprietate a unui bun in spatiul comunitar, fara ca acesta sa fie depus in sustinerea cauzei si a facturilor privind bunurile livrate in cursul anului 2010, a documentelor privind transportul marfii in alt stat membru si a certificatelor de analiza privind cantitatea reala de marfa la calitatea ceruta de client nu sunt in masura sa demonstreze ca diferentele facturate in luna decembrie 2010 reprezinta diferente de indici de calitate la marfa livrata pe parcursul anului 2010 si nu marfuri efectiv transportate, atata vreme cat documentul care sa ateste transportul nu a fost prezentat nici in timpul si nici ulterior inspectiei fiscale.

In speta sunt incidente prevederile art.64, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

**“Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”**

**"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".**

**“Art.94 - (1) *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.***

(2) Inpectia 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 îndeplinirii 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 (...)**".

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) ***verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;***

(...)

e) ***stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.***

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

Norme metodologice:

**“102.1. *La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.***

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constiuie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, iar contribuabilii de a-si dovedi actele si faptele care au stat la baza acestor declaratii.

Se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect prin stabilirea suplimentara a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in luna decembrie 2010, pentru care societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuarii controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca sumele facturate nu reprezinta diferente cantitative de bunuri pentru care avea obligatia sa faca dovada expedierii sau transportului in statul membru, asa cum prevede art. 10 alin. (1) lit. b) si c) din Instructiuni, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Tinand seama de aspectele prezentate, avand in vedere si prevederile art.213 - *“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA colectata suplimentar in suma de y3 lei.*

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, pct. 10.1 - 10.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art. 11, art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 128, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art.1 43, art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup> si art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 10 alin. (1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, art. 64, art.65, art. 94, art. 105, art. 206, art. 213 si art. 214 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004:

## **DECIDE**

1. Suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL pentru TVA in suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere nr. F-S2 x/30.05.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector 2, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respinge contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA deductibila in suma de y2 lei si pentru TVA colectata in suma de y3 lei stabilita prin Decizia de impunere nr. F-S x/30.05.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector 2.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.

