



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 20 / 2014
privind soluționarea contestației formulate
de **S.C. .X.S.A.**,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907.443/09.09.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./30.08.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/09.09.2013, asupra contestației formulate de **S.C. .X.S.A.**, înregistrată la ORC sub nr.X, CUI X, cu sediul social în comuna .X., județul .X., prin avocați .X.și .X., conform împuternicirii avocațiale nr.GR .X. aflate în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală* nr.F-MC .X./27.06.2013, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* nr.F-MC .X./27.06.2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **.X.lei** reprezentând:

- **.X.lei** TVA stabilită suplimentar;
- **.X.lei** accesorii aferente TVA.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv 19.07.2013, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..X./14.08.2013 la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X.S.A.**

I. Prin contestația formulată, **S.C. .X.S.A. consideră ca fiind nelegale și netemeinice actele administrativ fiscale** emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili conform *Deciziei de impunere* nr.F-MC .X./27.06.2013, emise în baza *Raportului de inspecție fiscală* nr.F-MC .X./27.06.2013, motiv pentru care solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere contestate, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia, pentru următoarele motive:

Referitor la TVA deductibilă

1. În ceea ce privește suma de **.X.lei**, reprezentând contravaloare chirie imobil și refacturare utilități, considerată TVA nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, contestatara susține că motivarea organelor de control este pe de o parte „*contradictorie*” și, pe de altă parte, „*contravine unor realități practice*”.

Contradictorialitatea constă în aceea că, pe de o parte, se susține că imobilul nu este în aceeași localitate, iar, pe de altă parte, că suprafața închiriată excede cu mult celei reglementate prin actul normativ aplicabil în speță.

SC .X.SA susține că soluția organelor de inspecție fiscală contravine și realităților practice deoarece societatea are relații de afaceri atât cu parteneri din statele membre UE, cât și cu cei din alte state aflate pe alte continente, iar, în ceea ce privește obiectul de activitate, contestatara este una dintre cele mai reprezentative ferme de păsări și abator din România, cu activități specifice de creștere a păsărilor și procesare de carne și semipreparate din carne.

De asemenea, acționariatul societății a investit peste X de milioane de euro în ultimii ani pentru dezvoltarea și modernizarea producției și desfacerii, are un număr mare de angajați și este o societate ale cărei acțiuni sunt listate pe Bursa de Valori .X..

Astfel, SC .X.SA susține că toate aceste premise menționate impun procurarea și deținerea unor active care să contribuie la crearea și menținerea imaginii pe piața internă și internațională a societății, inclusiv existența unor imobile destinate găzduirii personalului din administrarea și conducerea societății, respectiv spații destinate întâlnirilor de afaceri cu delegații ale unor companii interne și internaționale sau reprezentanți diplomatici și consulari.

Față de cele arătate, contestatara consideră că închirierea imobilului situat în localitatea .X. a avut ca scop servirea intereselor de afaceri ale societății, acesta fiind singurul imobil închiriat cu această destinație, SC .X.SA neavând în proprietate astfel de locații.

2. Referitor la cheltuiala considerată nedeductibilă în sumă de **.X.lei**, reprezentând TVA aferentă achiziției unui autoturism Audi A8, contestatara susține că motivarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia nu au fost prezentate documente din care să rezulte scopul în care a fost utilizat autoturismul, este „esențial nelegală și vădit netemeinică”, contravenind realității economice specifice poziției pe care o deține societatea pe piața internă și internațională.

SC .X.SA arată că achiziționarea unui autoturism de lux a fost motivată de necesitatea ca acesta să servească la deplasarea persoanelor implicate în conducerea și administrarea companiei, precum și pentru delegațiile partenerilor de afaceri străini. Societatea consideră că, simpla neîntocmire a unei foi de parcurs, nu poate avea ca efect nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA aferent achiziției autoturismului, deoarece contestatara a demonstrat că această cheltuială este aferentă veniturilor realizate de societate, conform art.145 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea invocă și „*principiul libertății de gestiune*”, în temeiul căruia o societate are posibilitatea de a efectua cheltuielile pe care le consideră necesare, fără ca autoritatea fiscală să o poată cenzura, precum și „*principiul neutralității măsurilor fiscale*” în raport cu diferitele categorii de contribuabili, prevăzut de art.3, lit.a) din Codul fiscal.

În subsidiar, contestatara solicită să se recunoască dreptul de deducere a 50% din TVA aferentă achiziției autoturismului Audi A8, conform dispozițiilor pct.45¹, alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la TVA colectată

1. În ceea ce privește TVA colectată suplimentar, în sumă de **.X.lei**, motivată de organele de control pe considerentul că SC .X.SA nu a făcut dovada faptului că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, societatea susține că, în speță, toate operațiunile vizate constituie livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA și că toate cerințele, prevăzute de lege în acest sens sunt întrunite, respectiv prevederile art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2) și art.144¹, precum și prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că din modul de redactare al actelor administrativ fiscale atacate reiese faptul că se recunoaște existența facturilor, CMR-urilor și a

contractelor comerciale aferente livrărilor de marfă (conform prevederilor art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006), ceea ce înseamnă că operațiunile efectuate au avut caracter de livrare intracomunitară de mărfuri.

SC .X.SA consideră că cele invocate de organele de inspecție fiscală, precum că nu s-au solicitat transportatorilor foi de parcurs, ordin de deplasare, documente de plată taxe de circulație, nu au niciun fel de suport legal deoarece nici Codul fiscal, nici HG nr.44/2004 și nici OMFP nr.2222/2006 nu prevăd obligativitatea solicitării de la transportatori a înscrisurilor respective, drept condiție pentru calificarea livrării respective de marfă ca fiind intracomunitară.

De asemenea, contestatara susține că deși inspecția fiscală a fost suspendată pe o perioadă de aproximativ 4 luni pentru efectuarea de controale încrucișate, organele de inspecție fiscală nu au stabilit beneficiarii finali, de pe teritoriul României, ai livrărilor de marfă ce se consideră că nu au ajuns la destinatarii intracomunitari, înscriși în facturile fiscale și CMR-urile menționate în actele administrativ fiscale.

Totodată, SC .X.SA arată că, în lipsa oricăror dovezi cu privire la faptul că mărfurilor în cauză le-a fost acordată o destinație națională, raportat la prezumția de bună credință a contribuabilului și la regula obiectivității care trebuie să caracterizeze atitudinea inspectorului de control fiscal (Cap.III, pct.2 din anexa OMFP nr.1753/2003 pentru aprobarea Codului etic al inspectorului de control fiscal), echipei de inspecție fiscală îi revenea obligația să trateze operațiunile consemnate în facturile menționate în actele administrativ fiscale ca fiind operațiuni de livrări intracomunitare de mărfuri.

Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală, care rețin în raportul de inspecție fiscală că SC .X.SA nu a făcut dovada că a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul, în X din cele X contracte analizate nefiind nominalizată persoana care reprezintă cumpărătorul, contestatara arată că potrivit normelor interne și europene vânzarea-cumpărarea de bunuri mobile nu este condiționată de nicio cerință de formă. Se invocă în acest sens prevederile vechiului și actualului Cod civil, practica juridică relevantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție și publicațiile de specialitate.

Astfel, contestatara arată că, în cazul în care există un contract, dar acestuia îi lipsește o mențiune, respectiv numele reprezentantului cumpărătorului persoană juridică, aceasta nu poate produce niciun fel de consecință juridică asupra valabilității, credibilității și securității raporturilor juridice derulate. În caz contrar s-ar aplica un regim juridic mai sever tranzacției când există un contract scris, decât atunci când un astfel de contract nu ar exista.

Referitor la CMR-urile în baza cărora au fost efectuate transporturile rutiere de bunuri, despre care organele de inspecție fiscală afirmă că nu au completate la rubrica nr.24 informații privind indicarea locului și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, SC .X.SA susține că nici Decretul nr.451/1972, referitor

la contractul de transport internațional de mărfuri și nici OG nr.27/2001 nu reglementează sancțiunea nulității și nu declară nevalabilitatea scrisorii de trăsură căreia îi lipsește o mențiune în oricare dintre rubricile pe care le conține.

În ceea ce privește lipsa menționării în CMR-uri a numărului de înmatriculare al semiremorcilor care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare, contestatara precizează că livrările, în totalitatea lor, au fost semnate spre confirmare de beneficiarul final al mărfii, iar, în unele cazuri, au existat declarații exprese din partea acestora, în care se menționează că au primit respectivele mărfuri.

SC .X.SA nu este de acord cu mențiunile din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală consemnând faptul că operatorii economici din Bulgaria, destinatari ai bunurilor livrate de contestatară, sunt firme „*fantomă*”, care nu funcționează la sediul social declarat, nu au declarat achizițiile intracomunitare de marfă sau că unele dintre societăți nu mai dețineau cod de înregistrare TVA la data livrării bunurilor, deoarece din anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală se poate observa că autoritățile fiscale din Bulgaria au comunicat autorităților fiscale din România, prin intermediul formularului tip „SCAC 2004”, că un număr de 8 societăți comerciale au declarat achizițiile intracomunitare de marfă de la SC .X.SA.

De asemenea, referitor la anularea codului de TVA al .X. Ltd, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au prezentat în mod „*trunchiat*” situația de fapt fiscală, deoarece livrările de bunuri efectuate de SC .X.SA către aceste societăți au fost efectuate anterior datei la care s-a produs anularea codului de TVA.

Contestatara susține că, prin modul de lucru al organelor de inspecție fiscală, a fost încălcat *principiul egalității în materie fiscală*, manifestat prin faptul că unitatea fiscală trebuie să asigure un tratament egal tuturor contribuabililor în ceea ce privește corectitudinea stabilirii obligațiilor fiscale față de stat, precum și *principiul securității juridice*, ce implică lipsa de temei legal a măsurilor fiscale suplimentare stabilite de echipa de inspecție fiscală.

Faptul că unele din societățile comerciale din Bulgaria, destinatari finali ai mărfii, nu mai funcționează la sediul declarat sau nu au declarat toate achizițiile de bunuri de la SC .X.SA, nu poate constitui, în opinia contestatarei, un argument pentru a nu recunoaște caracterul de livrare intracomunitară a operațiunilor desfășurate, în condițiile în care la momentul emiterii facturilor erau îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru a considera operațiunile respective ca fiind livrări intracomunitare de bunuri.

De asemenea, contestatara invocă și hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene date în cauza C-409/04 Teleos și alții și cauza C-285/11, precum și Decizia nr.2666/18.03.2013 a Curții de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

2. Referitor la exporturile efectuate în perioada aprilie 2010 – mai 2012, SC .X.SA consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au reținut faptul că în perioada aprilie 2010 – mai 2012 societatea a efectuat operațiuni de export pentru care nu a justificat cu documente legale scutirea de TVA în sumă de .X.lei, motivat pe faptul că bunurile nu au părăsit spațiul comunitar, deoarece pentru toate operațiunile de export menționate de organele de control există confirmarea organelor vamale că bunurile au părăsit teritoriul comunitar.

În acest sens contestatara invocă adresa nr..X./04.07.2013 a ANV Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., prin care aduce la cunoștință societății că operațiunea vamală de export .X. din data de 30.04.2010 (livrare linie tehnologică procesat cartofi) se regăsește în sistemul RCDPS ca fiind mărfuri exportate.

De asemenea, prin adresa nr..X./04.07.2013 ANV Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a transmis către societate tabelul cu privire la starea exporturilor produsului „carne de pasăre”, în care se menționează că operațiunile vamale de export de la pozițiile nr.2-20 din Anexa nr.16 sunt exportate (au părăsit teritoriul vamal comunitar).

Documentele mai sus menționate sunt anexate de contestatară în fotocopii certificate „conform cu originalul” la dosarul contestației.

În consecință, contestatara solicită să se constate că motivul invocat de organele de inspecție fiscală, în nerecunoașterea dreptului la scutirea de TVA pentru exporturile efectuate în perioada aprilie 2010 – mai 2012, nu mai subzistă, fapt pentru care solicită recunoașterea caracterului de operațiune scutită de TVA, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește sumele stabilite suplimentar cu titlul de accesorii.

SC .X.SA precizează că obiectul contestației este anularea integrală a deciziei de impunere atacate, atât în ceea ce privește obligațiile fiscale principale, cât și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, conform principiului “*accessorium sequitur principale*”, consacrat de art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „*desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate*”.

De asemenea, contestatara consideră că, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, se impune desființarea deciziei de impunere și reverificarea sub acest aspect, nefiind admisibil să se calculeze penalități de întârziere pentru toate obligațiile principale de la data de 27.07.2009, dată la care o mare parte din operațiuni nici nu erau efectuate.

Pentru considerentele prezentate, SC .X.SA solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și exonerarea societății de la plata obligațiilor fiscale principale și accesorii contestate, în cuantum total de **.X.lei**.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013, constatându-se următoarele:

1. TVA deductibilă

Față de TVA dedusă, evidențiată și declarată de SC .X.SA pentru perioada 01.02.2009 - 31.05.2012, în sumă de .X.lei, inspecția fiscală a stabilit TVA deductibilă în sumă de .X.lei, mai puțin cu .X.lei, după cum urmează:

A. SC .X.SA a înregistrat în perioada verificată un număr de nouă facturi emise de SC .X.SRL, în valoare de .X.lei, din care TVA de **.X.lei**, reprezentând contravaloare chirie imobil și refacturare utilități. Relația comercială dintre cele două societăți s-a derulat în baza contractului de închiriere nr..X./10.06.2009 și a actului adițional încheiat la data de 07.07.2010, ce au avut ca obiect transmiterea dreptului de folosință, către SC .X.SA, asupra unui imobil reprezentând „*construcție și teren*” situat în comuna .X., Ansamblu rezidențial .X., respectiv construcție compusă din trei nivele și teren aferent de .X.mp.

Cu toate că la art.3 din contract este stipulat faptul că „*imobilul este închiriat chiriașului pentru a fi folosit cu destinația de locuință de serviciu*”, din documentele prezentate la control a rezultat că imobilul închiriat nu poate fi asimilat unei locuințe de serviciu nefiind respectate prevederile specifice din Legea locuinței nr.114/1996, în sensul că imobilul nu este situat în aceeași localitate cu domiciliul fiscal al contribuabilului verificat, iar suprafața închiriată excede cu mult celei reglementate prin actul normativ menționat.

Referitor la imobilul închiriat, urmare verificărilor efectuate nu a reieșit necesitatea închirierii acestuia în scopul activităților desfășurate de SC .X.SA, respectiv nu s-a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Față de cele prezentate rezultă că SC .X.SA nu are drept de deducere pentru suma de **.X.lei** înregistrată și declarată în perioada iunie 2009 – noiembrie 2010, înscrisă în facturile emise de SC .X.SRL, cu explicația chirie și refacturare utilități.

B. SC .X.SA a achiziționat în luna aprilie 2011 un autoturism Audi A8 de la firma .X.România, pentru care a dedus TVA în sumă de **.X.lei** în baza facturii nr..X./05.04.2011, în valoare totală de .X.lei.

La control, contribuabilul verificat nu a prezentat documente din care să rezulte scopul în care a fost utilizat autoturismul Audi A8, respectiv decizie internă privind persoana angajată a firmei care are drept de utilizare a acestui autoturism, foi de parcurs etc. Mai mult, nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă că autovehiculul în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală, așa cum este prevăzut la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale menționate, precum și cele ale pct.45¹ din HG nr.44/2004, dat în aplicarea prevederilor art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, SC .X.SA nu are drept de deducere a taxei în sumă de **.X.lei** aferentă achiziției autoturismului Audi A8.

2. TVA colectată

Față de TVA colectată în sumă de .X.lei, așa cum a fost declarată prin deconturile lunare, evidențiată în contabilitate și în jurnalele de vânzări de către SC .X.SA, inspecția fiscală a stabilit, pentru perioada 01.02.2009 – 31.05.2012, TVA colectată în sumă de .X.lei, suplimentar cu .X.lei, după cum urmează:

A. În perioada 01.02.2009 – 31.05.2012, SC .X.SA a declarat livrări intracomunitare în sumă de .X.lei, echivalentul a .X.euro, în baza unor facturi emise către un număr de 25 de operatori din state membre.

În cadrul livrărilor intracomunitare declarate, SC .X.SA a cuprins livrări în valoare de .X.lei către un număr de 10 operatori din Bulgaria, 2 operatori din Cipru și 3 operatori din Ungaria.

Pentru justificarea relațiilor comerciale dintre societate și operatorii intracomunitari menționați, la control au fost prezentate contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu partenerii în cauză, din analiza acestora rezultând următoarele:

- toate contractele prezentate reprezintă contracte cadru de vânzare-cumpărare, denumite generic „*Contract de vânzare–condiții generale*”, „*Contract de vânzare-cumpărare externă (UE) carne pui și produse carne pui*” sau „*Contract comercial de vânzare*”;

- în 12 cazuri din cele 14 analizate, SC .X.SA a fost reprezentată de .X. – administrator și director general, iar în celelalte 2 cazuri, respectiv contractele încheiate cu .X.Ltd Bulgaria și .X.Ungaria, nu a fost nominalizată persoana care reprezintă vânzătorul;

- în ceea ce privește partenerii contractuali, s-a constatat că în 8 cazuri din cele 14 contracte analizate nu a fost nominalizată persoana care reprezintă cumpărătorul, respectiv: .X.Ungaria, contracte care la final conțin numai o semnătură indescifrabilă;

- obiectul contractelor prezentate a fost constituit în principal de vânzarea–cumpărarea de carne pui și produse carne pui congelate, conform ofertei de produse a vânzătorului. Se menționează că în 5 cazuri, .X.Cipru, produsele și cantitățile care au făcut obiectul contractelor au fost înscrise în anexele la contracte. În celelalte cazuri a fost prevăzut generic că *„facturile fiscale, pentru fiecare livrare, vor fi considerate anexe la prezentul contract”*;

- referitor la prețurile și valoarea contractelor se exemplifică contractul încheiat cu .X.Bulgaria, care în anexă are înscrise prețurile și valoarea pe tipuri de produs, în timp ce în alte cazuri contractele nu cuprind aceste elemente, fiind înscrise prevederi generale, exemplu: *„Prețul produsului este menționat în oferta de preț corespunzătoare fiecărui sortiment de produs, iar valoarea totală a produselor livrate este cea indicată în facturile fiscale emise pentru fiecare livrare în parte”*;

- modalitățile de plată prevăzute în contracte au fost cu ordin de plată, file CEC, bilete la ordin, numerar, iar ca termene de plată au fost prevăzute plata în avans, plata după livrare sau plata ulterior livrării.

Se precizează că din verificările efectuate s-a constatat că operatorii înregistrați în Bulgaria au avut conturi deschise la unități bancare din România, în cea mai mare parte la .X., din care au efectuat plăți către SC .X.SA.

Față de conținutul contractelor prezentate, inspecția fiscală a constatat că SC .X.SA, prin clauzele contractuale prevăzute, nu a luat toate măsurile pentru a se asigura că bunurile vor ajunge la destinație și vor fi recepționate într-un alt stat membru, în scopul justificării livrărilor intracomunitare de bunuri, respectiv a scutirii de taxă.

Din verificarea documentelor prezentate (facturi interne, facturi externe–invoice, packing list, declarație de conformitate, document de transport CMR), aferente livrărilor intracomunitare, a rezultat că, în cazul livrărilor declarate către operatorii intracomunitari înregistrați în Cipru și parțial către operatorii înregistrați în Ungaria, destinatarii finali ai bunurilor au fost alți operatori decât cumpărătorii înscriși în facturile emise (operațiuni triunghiulare).

În cazul livrărilor care au avut drept destinatari firme din Bulgaria s-a constatat că documentele de transport prezentate la control (CMR-uri) nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii prin indicarea locului, a datei și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și ora plecării acestuia după descărcare. Astfel, în toate cazurile s-a constatat că CMR-urile nu au completate la rubrica nr.24 informațiile privind indicarea locului și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării. În mod similar, la rubrica din CMR destinată menționării locului prevăzut pentru livrarea mărfii, în cele mai multe cazuri este înscris generic Varna–Bulgaria.

Urmare a verificării, inspecția fiscală a constatat că în cea mai mare parte documentele de transport au menționați operatorii de transport SC .X.SRL din

.X.și SC .X.SRL din .X.. Pentru ambii operatori de transport CMR-urile conțin aceleași numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport (care aparțin unor autovehicule cap tractor) și aceiași conducători auto, fără a fi menționat și numărul de înmatriculare al semiremorcilor atașate.

Astfel, CMR-urile prezentate la control, care conțin numai numărul de înmatriculare aparținând unor autovehicule tip cap tractor, nu constituie documente justificative pentru transportul de bunuri, în condițiile în care nu s-a putut identifica tipul mijlocului de transport în care au fost încărcate și transportate bunurile, având în vedere natura acestora (carne de pui congelată).

În vederea stabilirii realității operațiunilor de transport aferente livrărilor intracomunitare, cu adresa nr..X./30.08.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat Gărzii Financiare .X. efectuarea unui control încrucișat la SC .X.SRL. Totodată, cu adresa nr..X./11.09.2012, Garda Financiară .X. a transmis actele încheiate la SC .X.SA și la alți operatori economici care au intervenit în circuitul bunurilor, precum și sesizările penale efectuate în urma verificărilor.

Garda Financiară .X. a comunicat faptul că SC .X.SRL nu funcționează la sediul social declarat, iar urmare invitației întocmite pentru reprezentantul legal, acesta a precizat faptul că a vândut societatea unui cetățean bulgar, prezentând în acest sens un proces verbal de predare-primire documente încheiat la data de 12.04.2012.

În cazul SC .X.SRL, Garda Financiară .X. nu a putut identifica operatorul economic la sediul social declarat, iar invitația întocmită pentru reprezentantul legal a fost returnată organelor de control cu mențiunea „*adresă greșită*”, iar la rubrica observații „*proprietar .X.*”.

Se menționează că administratorii celor doi operatori economici de transport sunt .X.iel, în cazul SC .X.SRL (până la momentul înstrăinării către un cetățean bulgar) și .X.iela, în cazul SC .X.SRL.

Urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară .X. la cei doi transportatori, au fost întocmite Sesizările penale nr..X./IF/07.11.2012 și nr..X./IF/12.01.2012 împotriva administratorilor celor două societăți, sesizări transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

Cu adresele nr..X./14.01.2013 și nr..X./26.02.2013, DGAMC a solicitat sprijinul, conform competențelor, IGPR – Direcția de Investigare a Fraudelor, respectiv IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor, pentru obținerea de informații de la conducătorii auto înscriși în CMR-uri, privind realitatea serviciilor de transport înscrise în documentele întocmite în perioada verificată pentru livrările de bunuri din România în Bulgaria și Ungaria.

Prin adresa nr..X./B1/TM/15.05.2013, IGPR – DIF a comunicat că, în cadrul cercetărilor efectuate, un fost angajat al SC .X.SRL, în funcția de șofer, a declarat că efectua transporturi interne și externe de mărfuri pentru societățile cu care SC .X.SRL colabora. Referitor la cantitățile de mărfuri încărcate de la SC

.X.SA, având ca destinatar .X.Ltd Bulgaria, acesta a declarat faptul că „*aceste mărfuri nu părăseau niciodată teritoriul României și deși aveau un destinatar stabilit, mărfurile ajungeau în realitate la SC .X.SRL .X.*”, menționând faptul că CMR-urile (5 exemplare) aferente livrării intracomunitare erau înlocuite cu CMR-uri de intern (3 exemplare), acest lucru fiind făcut la garajul SC .X.SRL din .X., de o persoană pe nume Bogdan care se prezenta ca fiind reprezentant al .X.Ltd din Bulgaria.

Totodată, cu adresa nr..X./15.05.2013, DGAMC a solicitat CNADNR informații cu privire la ieșirea din Romania prin punctele de trecere a frontierei cu Bulgaria a mijloacelor de transport înscrise în CMR-urile atașate facturilor privind livrările intracomunitare de bunuri declarate de SC .X.SA.

Urmare adresei menționate, CNADNR a comunicat faptul că din cele 1.010 transporturi pentru care au fost solicitate informații, au fost identificate în baza de date 9 cazuri în care mijloacele de transport au fost înregistrate pe sensul de ieșire din țară la data înscrisă în CMR-uri, 16 cazuri în care mijloacele de transport au fost înregistrate pe sensul de ieșire din țară în ziua următoare datei înscrise în CMR-uri, X de transporturi nu au fost identificate în baza de date, iar pentru restul de X de transporturi, din perioada 01.08.2011-01.11.2011, nu au putut fi comunicate informații întrucât baza de date nu a fost operațională.

În același timp, organele de inspecție fiscală au solicitat Serviciului schimb internațional de informații și prețuri de transfer din cadrul DGAMC informații tip “SCAC 2004” pentru un număr de 9 operatori înregistrați în Bulgaria, respectiv: .X..

Anterior inspecției fiscale, Garda Financiară .X., în cadrul unor verificări ce au avut ca obiectiv livrări intracomunitare de marfă declarate de SC .X.SA, au solicitat DGAMC – Serviciului de Schimb Internațional de Informații date tip “SCAC 2004” pentru un număr de 11 operatori intracomunitari, respectiv: .X..X..

Ulterior, Administrația fiscală din Bulgaria a transmis răspunsuri la solicitările tip “SCAC 2004”, atât pentru Garda Financiară .X., cât și pentru inspecția fiscală, prin care a comunicat faptul că, în esență, operatorii înregistrați în acest stat membru, înscrși în documentele de transport CMR drept destinatari ai bunurilor, sunt firme „*tip fantomă*”, respectiv nu funcționează la sediul declarat, reprezentanții legali nu au răspuns solicitărilor autorităților fiscale și în consecință nu pot confirma realitatea tranzacțiilor.

De asemenea, pe timpul inspecției fiscale s-a solicitat DGAMC – Serviciul de Schimb Internațional de Informații verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru operatorii .X. Ltd, ambele din Bulgaria, firme care figurau cu livrări suspecte în raportul Vies întocmit de SC .X.SA.

Din răspunsul transmis de serviciul de specialitate a rezultat faptul că .X.Ltd nu mai deține un cod valabil de TVA începând cu data de 18.05.2011, iar .X. începând cu data de 02.09.2011, în condițiile în care SC .X.SA a emis către

.X.Ltd, după data la care aceasta nu mai deținea un cod valabil de TVA, un număr de 13 facturi în valoare de .X.lei, declarate livrări intracomunitare scutite de TVA.

În ceea ce privește solicitările tip "SCAC 2004" transmise pentru operatorii înregistrați în Ungaria, Administrația fiscală ungară a comunicat faptul că firmele .X.au refacturat bunurile înscrise în facturile primite de la SC .X.SA către operatorii .X.și .X.Ltd, ambii din Bulgaria, care, așa cum a comunicat Administrația fiscală din Bulgaria, sunt firme „tip fantomă”, precum și către operatorul .X. din Grecia. Urmare solicitărilor efectuate, Administrația fiscală din Grecia a comunicat faptul că, deși operatorii ungari menționați au declarat livrări intracomunitare în anul 2011 către .X. din Grecia, în urma inspecției efectuate „directorul companiei grecești verificate a negat realitatea acestor tranzacții”.

Referitor la .X., Administrația fiscală din Ungaria a comunicat faptul că nu poate furniza informațiile solicitate, întrucât la o inspecție fiscală anterioară contribuabilul nu a putut fi găsit pentru control, ultimul decont de TVA transmis a fost pentru trimestrul I 2010, iar contribuabilului i-a fost anulat codul de TVA începând cu data de 06.07.2011.

În concluzie, din verificarea documentelor de transport – CMR prezentate la control, precum și urmare investigațiilor efectuate la firmele prestatoare de servicii de transport **cu privire la realitatea operațiunilor declarate și a verificării realității transporturilor** pe sensul de ieșire din România, pe baza informațiilor furnizate de CNADNR, rezultă că **SC .X.SA nu a făcut dovada faptului că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru**, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, condiție esențială pentru ca operațiunile în cauză să reprezinte livrări intracomunitare, conform prevederilor art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării produselor în valoare de .X.lei este în România, astfel că pentru aceste livrări SC .X.SA datorează TVA în conformitate cu prevederile art.132 alin.(1) lit.a) și lit.c) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se suplimentar TVA colectată în sumă de .X.lei.

B. SC .X.SA nu a justificat cu documente legale scutirea de taxă pentru operațiuni de export în sumă de .X.lei, declarate în perioada verificată.

Astfel, în perioada aprilie 2010 – mai 2012, societatea a declarat operațiuni de export în sumă de .X.lei, reprezentând:

- linie tehnologică de procesat cartofi către clientul .X. din Siria, în valoare de .X.lei (.X.euro);

- carne de pasăre congelată în Liban (18 cazuri), Irak (6 cazuri) și Turcia (un caz), în valoare de .X.lei.

În timpul inspecției fiscale s-a solicitat, de la ANV Direcția de Tehnologia Informației Comunicații și Statistică Vamală, situația detaliată a importurilor și exporturilor efectuate de SC .X.SA în perioada 01.02.2009 – 31.05.2012.

ANV – DTICSV a comunicat faptul că o parte din operațiunile de export efectuate nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor din Uniunea Europeană. În această situație se regăsesc operațiunile de export în valoare de .X.lei, declarate în perioada aprilie 2010 – decembrie 2011, reprezentând linie tehnologică procesat cartofi livrată în Siria, carne de pasăre congelată comercializată în Liban (17 cazuri) și Irak (2 cazuri).

Pentru aceste operațiuni, până la data încheierii inspecției fiscale, contribuabilului verificat nu a justificat scutirea de taxă cu documente legale prevăzute la art.2 alin.(2) din OMFP nr.2222/2006, în sensul că SC .X.SA nu a prezentat documente certificate de organele vamale din care să rezulte că bunurile au părăsit spațiul comunitar.

Astfel, pentru aceste livrări SC .X.SA datorează TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilind suplimentar TVA colectată în sumă de .X.lei.

C. SC .X.SA nu a justificat cu documente legale scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunea de livrare intracomunitară în sumă de .X.lei, declarată în luna aprilie 2010.

Pentru justificarea operațiunii, societatea verificată a prezentat următoarele documente:

- invoice DB VBJ nr..X./20.04.2010 emisă de SC .X.SA către .X., în valoare de .X.euro reprezentând contravaloarea cantității de .X.kg „*frozen chicken feet*”;

- invoice nr.F .X./21.04.2010 emisă de .X. către .X.din Hong Kong, în valoare de .X.USD reprezentând contravaloarea cantității de .X.kg „*frozen chicken feet unprocessed-uncalibrated*”;

- declarația vamală de export .X./23.04.2010 având ca expeditor firma .X., iar ca destinatar .X.din Hong Kong;

- document de transport maritim emis de firma Maersk Line cu încărcare pe vapor din zona liberă .X. a cantității de .X.„*picioare de pasăre*”, origine SC .X.SA;

- certificat de origine nr..X./21.04.2010 eliberat de SC .X.SA pentru .X.din Hong Kong;

- declarația de conformitate nr..X./22.04.2010 emisă de Orshar Internațional în calitate de depozitar;

- declarația exportatorului .X., prin care, pe proprie răspundere, declară că mărfurile din factura nr.F .X./21.04.2010 sunt de origine din România, cumpărate cu factura DB VBJ nr..X./20.04.2010.

Din verificarea documentelor prezentate a rezultat că, în fapt, bunurile facturate către .X. nu au fost transportate într-un alt stat membru, acestea fiind transportate în afara spațiului comunitar de către cumpărător, așa cum rezultă din declarația vamală de export.

SC .X.SA a declarat în mod eronat scutită de taxa pe valoarea adăugată operațiunea de livrare în sumă de .X.lei, în condițiile în care s-a efectuat un transfer succesiv al dreptului de proprietate asupra bunurilor, fiecare transfer fiind considerat o livrare separată a bunului.

În consecință, SC .X.SA a efectuat o livrare internă către firma .X., operațiune imposibilă conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care la control a fost colectată suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

În concluzie, urmare constatărilor privind taxa pe valoarea adăugată dedusă și colectată de SC .X.SA, inspecția fiscală a stabilit suplimentar, pentru perioada 01.02.2009 – 31.05.2012, TVA suplimentară de plată în sumă de .X.lei, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .X.lei.

Urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Sesizarea penală nr..X./05.07.2013, către Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X., împreună cu Procesul Verbal nr..X./27.06.2013 încheiat la SC .X.SA, pentru a se analiza dacă aspectele sesizate întrunesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico financiară.

Sesizarea transmisă Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X., vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de .X.lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare declarate de SC .X.SA în perioada 01.02.2009 – 31.05.2012, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013, contestată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de .X.lei și suma de .X.lei reprezentând accesorii aferente TVA, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care

constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./05.07.2013 transmise la Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X..

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la SC .X.SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit că **societatea a declarat livrări intracomunitare de bunuri pentru care se pune problema realității operațiunilor, deoarece societatea nu a făcut dovada că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru**, cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilit suplimentar de plată TVA și accesorii aferente.

Constatările care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare datorate bugetului de stat, așa cum au fost reținute de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, sunt următoarele:

În cadrul livrărilor intracomunitare declarate, în perioada februarie 2009 – mai 2012, SC .X.SA a cuprins livrări în valoare de .X.lei către un număr de 10 operatori din Bulgaria, 2 operatori din Cipru și 3 operatori din Ungaria.

Pentru justificarea relațiilor comerciale dintre SC .X.SA și operatorii intracomunitari menționați, la control au fost prezentate contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu partenerii în cauză, din analiza acestora rezultând că, prin clauzele contractuale prevăzute, societatea nu a luat toate măsurile pentru a se asigura că bunurile vor ajunge la destinație și vor fi recepționate într-un alt stat membru, în scopul justificării livrărilor intracomunitare de bunuri, respectiv a scutirii de taxă.

Din verificarea documentelor prezentate (facturi interne, facturi externe–invoice, packing list, declarație de conformitate, document de transport CMR), aferente livrărilor intracomunitare, a rezultat că, în cazul livrărilor declarate către operatorii intracomunitari înregistrați în Cipru și parțial către operatorii înregistrați în Ungaria, destinatarii finali ai bunurilor au fost alți operatori decât cumpărătorii înscriși în facturile emise (operațiuni triumfiulare).

În cazul livrărilor care au avut drept destinatari firme din Bulgaria s-a constatat că documentele de transport prezentate la control (CMR-uri) nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii prin indicarea locului, a datei și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și ora plecării acestuia după descărcare. Astfel, în toate cazurile s-a constatat că CMR-urile nu au completate la rubrica nr.24 informațiile privind indicarea locului și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării. În mod similar, la rubrica din CMR destinată menționării locului

prevăzut pentru livrarea mărfii, în cele mai multe cazuri este înscris generic Varna–Bulgaria.

Urmare a verificării, inspecția fiscală a constatat că în cea mai mare parte documentele de transport au menționat operatorii de transport SC .X.SRL din .X. și SC .X.SRL din .X.. Pentru ambii operatori de transport CMR-urile conțin aceleași numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport (care aparțin unor autovehicule cap tractor) și aceiași conducători auto, fără a fi menționat și numărul de înmatriculare al semiremorcilor atașate.

Astfel, CMR-urile prezentate la control, care conțin numai numărul de înmatriculare aparținând unor autovehicule tip cap tractor, nu constituie documente justificative pentru transportul de bunuri, în condițiile în care nu s-a putut identifica tipul mijlocului de transport în care au fost încărcate și transportate bunurile, având în vedere natura acestora (carne de pui congelată).

În vederea stabilirii realității operațiunilor de transport aferente livrărilor intracomunitare, cu adresa nr..X./30.08.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat Gărzii Financiare .X. efectuarea unui control încrucișat la SC .X.SRL. Totodată, cu adresa nr..X./11.09.2012, Garda Financiară .X. a transmis actele încheiate la SC .X.SA și la alți operatori economici care au intervenit în circuitul bunurilor, precum și sesizările penale efectuate în urma verificărilor.

Garda Financiară .X. a comunicat faptul că SC .X.SRL nu funcționează la sediul social declarat, iar urmare invitației întocmite pentru reprezentantul legal, acesta a precizat faptul că a vândut societatea unui cetățean bulgar, prezentând în acest sens un proces verbal de predare-primire documente încheiat la data de 12.04.2012.

În cazul SC .X.SRL, Garda Financiară .X. nu a putut identifica operatorul economic la sediul social declarat, iar invitația întocmită pentru reprezentantul legal a fost returnată organelor de control cu mențiunea „*adresă greșită*”, iar la rubrica observații „*proprietar .X.*”.

Se menționează în cuprinsul adresei de răspuns că administratorii celor doi operatori economici de transport sunt .X.iel, în cazul SC .X.SRL (până la momentul înstrăinării către un cetățean bulgar) și .X.iela, în cazul SC .X.SRL.

Urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară .X. la cei doi transportatori, au fost întocmite sesizările penale nr..X./IF/07.11.2012 și nr..X./IF/12.01.2012 împotriva administratorilor celor două societăți, sesizări transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

Cu adresele nr..X./14.01.2013 și nr..X./26.02.2013, DGAMC a solicitat sprijinul, conform competențelor, IGPR – Direcția de Investigare a Fraudelor, respectiv IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor, pentru obținerea de informații de la conducătorii auto înscriși în CMR-uri, privind realitatea serviciilor de transport înscrise în documentele întocmite în perioada verificată pentru livrările de bunuri din România în Bulgaria și Ungaria.

Prin adresa nr..X./B1/TM/15.05.2013, IGPR – DIF a comunicat faptul că în cadrul cercetărilor efectuate, un fost angajat al SC .X.SRL, în funcția de șofer, a declarat că efectua transporturi interne și externe de mărfuri pentru societățile cu care SC .X.SRL colabora. Referitor la cantitățile de mărfuri încărcate de la SC .X.SA având ca destinatar .X.Ltd Bulgaria, acesta a declarat faptul că „*aceste mărfuri nu părăseau niciodată teritoriul României și deși aveau un destinatar stabilit, mărfurile ajungeau în realitate la SC .X.SRL .X.*”, menționând faptul că CMR-urile (5 exemplare) aferente livrării intracomunitare erau înlocuite cu CMR-uri de intern (3 exemplare), acest lucru fiind făcut la garajul SC .X.SRL din .X., de o persoană pe nume Bogdan care se prezenta ca fiind reprezentant al .X.Ltd din Bulgaria.

Totodată, cu adresa nr..X./15.05.2013, DGAMC a solicitat CNADNR informații cu privire la ieșirea din Romania prin punctele de trecere a frontierei cu Bulgaria a mijloacelor de transport înscrise în CMR-urile atașate facturilor privind livrările intracomunitare de bunuri declarate de SC .X.SA.

Urmare adresei menționate, CNADNR a comunicat faptul că din cele 1.010 transporturi pentru care au fost solicitate informații, au fost identificate în baza de date Xcazuri în care mijloacele de transport au fost înregistrate pe sensul de ieșire din țară la data înscrisă în CMR-uri, X cazuri în care mijloacele de transport au fost înregistrate pe sensul de ieșire din țară în ziua următoare datei înscrise în CMR-uri, X de transporturi nu au fost identificate în baza de date, iar pentru restul de Xde transporturi, din perioada 01.08.2011-01.11.2011, nu au putut fi comunicate informații întrucât baza de date nu a fost operațională.

În același timp, organele de inspecție fiscală au solicitat Serviciului schimb internațional de informații și prețuri de transfer din cadrul DGAMC informații tip “SCAC 2004” pentru un număr de X operatori înregistrați în Bulgaria, respectiv: .X..

Anterior inspecției fiscale, Garda Financiară .X., în cadrul unor verificări ce au avut ca obiectiv livrări intracomunitare de marfă declarate de SC .X.SA, au solicitat DGAMC – SSII informații tip “SCAC 2004” pentru un număr de 11 operatori intracomunitari, respectiv: .X..X..

Ulterior, Administrația fiscală din Bulgaria a transmis răspunsuri la solicitările tip “SCAC 2004”, atât pentru Garda Financiară .X., cât și pentru inspecția fiscală, prin care a comunicat faptul că, în esență, operatorii înregistrați în acest stat membru, înscrși în documentele de transport CMR drept destinatari ai bunurilor, sunt firme „*tip fantomă*”, respectiv nu funcționează la sediul declarat, reprezentanții legali nu au răspuns solicitărilor autorităților fiscale și în consecință nu pot confirma realitatea tranzacțiilor.

De asemenea, pe timpul inspecției fiscale s-a solicitat DGAMC – SSII verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru operatorii

.X. Ltd, ambele din Bulgaria, firme care figurau cu livrări suspecte în raportul Vies întocmit de SC .X.SA.

Din răspunsul transmis de serviciul de specialitate a rezultat că .X.Ltd nu mai deține un cod valabil de TVA începând cu data de 18.05.2011, iar .X. începând cu data de 02.09.2011, în condițiile în care SC .X.SA a emis către .X.Ltd, după data la care aceasta nu mai deținea un cod valabil de TVA, un număr de 13 facturi în valoare de .X.lei, declarate livrări intracomunitare scutite de TVA.

În ceea ce privește solicitările tip "SCAC 2004" transmise pentru operatorii înregistrați în Ungaria, Administrația fiscală ungară a comunicat faptul că firmele .X.au refacturat bunurile înscrise în facturile primite de la SC .X.SA către operatorii .X.și .X.Ltd, ambii din Bulgaria, care, așa cum a comunicat Administrația fiscală din Bulgaria, sunt firme „tip fantomă”, precum și către operatorul .X. din Grecia. Urmare solicitărilor efectuate, Administrația fiscală din Grecia a comunicat faptul că, deși operatorii ungari menționați au declarat livrări intracomunitare în anul 2011 către .X. din Grecia, în urma inspecției efectuate „directorul companiei grecești verificate a negat realitatea acestor tranzacții”.

Referitor la .X., Administrația fiscală din Ungaria a comunicat faptul că nu poate furniza informațiile solicitate, întrucât la o inspecție fiscală anterioară contribuabilul nu a putut fi găsit pentru control, ultimul decont de TVA transmis a fost pentru trimestrul I 2010, iar contribuabilului i-a fost anulat codul de TVA începând cu data de 06.07.2011.

În concluzie, din verificarea documentelor de transport – CMR prezentate la control, precum și urmare investigațiilor efectuate la firmele prestatoare de servicii de transport **cu privire la realitatea operațiunilor declarate și a verificării realității transporturilor** pe sensul de ieșire din România, pe baza informațiilor furnizate de CNADNR, rezultă că **SC .X.SA nu a făcut dovada faptului că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru**, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, condiție esențială pentru ca operațiunile în cauză să reprezinte livrări intracomunitare, conform prevederilor art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării produselor în valoare de .X.lei este în Romania, astfel că pentru aceste livrări SC .X.SA datorează TVA în conformitate cu prevederile art.132 alin.(1) lit.a) și lit.c) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se suplimentar TVA colectată în sumă de .X.lei.

Urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Sesizarea penală nr..X./05.07.2013, către Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X., împreună cu Procesul Verbal nr..X./27.06.2013 încheiat la

SC .X.SA, pentru a se analiza dacă aspectele sesizate întrunesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico financiară.

Sesizarea transmisă Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X., vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de .X.lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare declarate de SC .X.SA în perioada 01.02.2009 – 31.05.2012, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013, contestată.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor desfășurate, societatea declarând livrări intracomunitare de bunuri fără a putea demonstra faptul că acestea au părăsit teritoriul României către un alt stat membru, condiție esențială pentru ca operațiunile în cauză să reprezinte livrări intracomunitare scutite de TVA, cu consecința diminuării obligațiilor de plată către bugetul de stat.**

Din verificarea documentelor de transport – CMR prezentate la control, precum și urmare investigațiilor efectuate la firmele prestatoare de servicii de transport **cu privire la realitatea operațiunilor declarate și a verificării realității transporturilor** pe sensul de ieșire din România, pe baza informațiilor furnizate de CNADNR, **nu a rezultat că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru**, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru.

De asemenea, urmare răspunsurilor primite la solicitarea de informații către organele abilitate, s-a constatat faptul că operatorii înregistrați în alte state membre, înscriși în documentele de transport CMR drept destinatari ai bunurilor, sunt firme „tip fantomă”, respectiv nu funcționează la sediul declarat, reprezentanții legali nerăspunzând solicitărilor autorităților fiscale, nu au cod valid de TVA sau nu recunosc tranzacțiile comerciale.

Totodată, un fost angajat al uneia din cele două firme de transport implicate, în funcția de șofer, referitor la cantitățile de mărfuri încărcate de la SC .X.SA având ca destinatar .X.Bulgaria, a declarat faptul că „*aceste mărfuri nu părăseau niciodată teritoriul României și deși aveau un destinatar stabilit, mărfurile ajungeau în realitate la SC .X.SRL .X.*”, menționând faptul că CMR-urile aferente livrării intracomunitare erau înlocuite cu CMR-uri de intern, acest lucru fiind făcut la garajul SC .X.SRL din .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. Sesizarea penală nr..X./05.07.2013 împreună cu procesul verbal nr..X./27.06.2013, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X.SA, **pentru a analiza întrunirea elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico financiară, precum și în vederea cercetărilor ce se efectuează în dosarul penal nr.X/P/2012.**

Raportul de inspecție fiscală transmis organelor de cercetare **reține diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat cu suma de .X.lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, care face atât obiectul parțial al Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de SC .X.SA.**

Totodată, potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, referitor la livrările intracomunitare de bunuri declarate de SC .X.SA, urmare unor verificări ce au vizat perioada ianuarie 2010 – martie 2011, Garda Financiară .X. a înaintat organelor de cercetare penală actele de control prin care s-au stabilit prejudicii aduse bugetului de stat.

De asemenea, urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară .X. la cei doi transportatori ai mărfurilor ce au făcut obiectul livrărilor intracomunitare declarate de SC .X.SA, au fost întocmite Sesizările penale nr..X./IF/07.11.2012 și nr..X./IF/12.01.2012 împotriva administratorilor celor două societăți, sesizări transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot

avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității livrărilor intracomunitare declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. Sesiunea penală nr..X./05.07.2013 împreună cu Procesul verbal nr..X./27.06.2013, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X.SA, unde se

consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de **.X.lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, 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 Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) 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.”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură 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 [...].”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X.lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și pentru suma de .X.lei reprezentând accesorii aferente TVA,** conform principiului de drept „**accessorium sequitur principalem**”, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesoriile în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC .X.SA poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X.SRL reprezentând contravaloare chirie imobil și refacturare utilități, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că imobilul a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 16.06.2009-28.01.2012, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei** aferentă facturilor emise de SC .X.SRL reprezentând contravaloare chirie imobil și refacturare utilități.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că relația comercială dintre SC .X.SA și SC .X.SRL s-a derulat în baza Contractului de închiriere nr..X./10.06.2009 și a Actului adițional încheiat la data de 07.07.2010 având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilului reprezentând „construcție și teren situate în comuna .X., Ansamblul rezidențial .X., construcția fiind compusă din parter, etaj 1 și etaj 2 (terasă circulabilă), iar terenul aferent având o suprafață de .X.mp” de către SC .X.SRL în favoarea SC .X.SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul închiriat nu poate fi asimilat unei locuințe de serviciu nefiind respectate dispozițiile specifice din Legea locuinței nr.114/1996, în sensul că imobilul nu este situat în aceeași localitate cu domiciliul fiscal al contribuabilului verificat iar suprafața închiriată excede cu mult celei reglementate prin actul normativ mai sus menționat.

Totodată, referitor la imobilul închiriat, având în vedere faptul că urmare verificărilor nu a reieșit necesitatea închirierii acestuia în scopul activităților desfășurate de SC .X.SA , respectiv nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea

adăugată în sumă de .X.lei aferentă facturilor emise de SC .X.SRL reprezentând contravaloare chirie imobil și refacturare utilități.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013, se reține faptul că SC .X.SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă unui număr de nouă facturi reprezentând chirie și refacturare utilități emise de SC .X.SRL în baza Contractului de închiriere nr..X./10.06.2009 și a actului adițional la contractul de închiriere încheiat între SC .X.SRL, în calitate de locator și SC .X.SA în calitate de chiriaș.

Din analiza contractului de închiriere anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că între SC .X.SRL, în calitate de locator, și SC .X.SA, în calitate de chiriaș a fost încheiat un contract care are ca obiect, potrivit art.2 *„transmiterea de către Locator, în calitatea sa proprietar al imobilului, către chiriaș a dreptului de folosință asupra imobilului, pe durata închirierii, în schimbul plății chiriei, în condițiile contractului.*

Imobilul înseamnă construcția și terenul aferent situate în comuna .X., Ansamblul rezidențial .X., construcția fiind compusă din parter, etaj 1 și etaj 2 (terasă circulabilă), iar terenul aferent având o suprafață de .X.mp [...].”

iar la art.3 „Destinația imobilului” se stipulează *„Imobilul este închiriat chiriașului pentru a fi folosit cu destinația locuință de serviciu”.*

De asemenea, se reține, potrivit art.7 din contractul de închiriere că, în calitate de chiriaș, SC .X.SA, avea obligația *„să execute plata Chiriei în conformitate cu Contractul, sub sancțiunea plății de penalități de întârziere și, după caz, a desființării de drept a contractului cu daune interese, să folosească Imobilul conform cu destinația convenită”* și, totodată, avea obligația *„începând cu data intrării în folosința imobilului, să achite, în termen legal, către furnizorii respectivi, costurile de exploatare a utilităților publice în legătură cu imobilul (energia electrică și termică, telefonie și internetul, apa curentă și canalizare, gunoierul, cablul TV)”.*

Or, în raport de prevederile legale mai sus menționate, societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă facturilor reprezentând chirie și refacturare utilități în condițiile în care aceasta face dovada cu documente că achiziția de servicii mai sus menționate s-a efectuat în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv în speță, că imobilul ce face obiectul contractului de închiriere a fost utilizat pentru activitatea economică a societății, simpla mențiune din contractul de închiriere că imobilul a fost închiriat cu „*destinația locuință de serviciu*” nedovedind că imobilul a fost utilizat cu această destinație.

Se reține că deși prin contestație, societatea susține că „[...] rațiunile de ordin economic și al relațiilor de afaceri cu parteneri din străinătate [...] impun existența unor locații adecvate în care să aibă loc întâlniri, discuții, tratative, negocieri, etc.” și că întrucât „nu dispune de imobile/locații care să corespundă și să satisfacă necesitățile de ordin economic, al relațiilor de afaceri, de marketing, management și, în cele din urmă, de imagine a societății noastre” precum și faptul că „imobilul închiriat de subscrisa, reprezintă o zonă rezidențială de top, care oferă toate condițiile și facilitățile de serviciu, pentru o firmă aflată în topul național al societăților comerciale”, a fost încheiat contractul de închiriere în care a consemnat că imobilul ce face obiectul contractului reprezintă „locuință de serviciu”, „dar aceasta servea ca și locație de găzduire și întâlnire cu reprezentanți ai partenerilor noștri de afaceri din țară și străinătate precum și reprezentanți ai instituțiilor și organismelor economice, sociale, diplomatice, consulare și ale mediului de afaceri”, SC .X.SA nu probează cu documente că imobilul a fost folosit ca locuință de serviciu respectiv ca locație de găzduire și întâlnire cu reprezentanți ai partenerilor de afaceri din țară și străinătate precum și reprezentanți ai instituțiilor și organismelor economice, sociale, diplomatice, consulare și ale mediului de afaceri.

Totodată, chiar dacă societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că imobilul a fost utilizat în scopul operațiunilor taxabile, aceasta avea posibilitatea să le depună în susținerea contestației, or se reține că societatea, prin contestația formulată, s-a limitat doar să precizeze că scopul închirierii a fost „acela al servirii intereselor de afaceri în sens larg” fără să anexeze vreun document.

Astfel, se reține faptul că nici la momentul inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației, societatea nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte că imobilul a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X.SA dreptul de deducere pentru

taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă facturilor emise de SC .X.SRL reprezentând chirie și refacturare utilități și în mod legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei .

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia „în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, considerăm că se impune desființarea deciziei de impunere și reverificarea sub acest aspect, nefiind admisibil să se calculeze penalități de întârziere pentru toate obligațiile principale de la data de 27.07.2009, data la care o mare parte din operațiuni nici nu erau efectuate”, se rețin următoarele:

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X.lei organele de inspecție fiscală au calculat, pentru perioada 27.07.2009 – 27.02.2012, penalități de întârziere în sumă de .X.lei.

În temeiul Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39 din 21 aprilie 2010, publicată în Monitorul Oficial nr.278 din 28 aprilie 2010, de modificare și completare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la art.I pct.11 s-a stipulat:

“După articolul 120 se introduce un nou articol, articolul 120¹, cu următorul cuprins:

"ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Conform art.III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederile legale mai sus citate au intrat în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010.

Totodată, în conformitate cu art.II alin.(2) din același act normativ, invocat și de contestatară:

“(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art. 120¹ încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, începând cu data de 01.07.2010, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, se datorează penalități de întârziere, nivelul penalităților de întârziere stabilindu-se în funcție de numărul de zile scurse de la scadență până la data la care se realizează stingerea, iar în cazul creanțelor fiscale cu scadența anterior datei de 01.07.2010, în funcție de numărul de zile scurse de la data de 01.07.2010 până la data la care se realizează stingerea. Dacă stingerea obligațiilor fiscale principale nu se realizează în termen de 60 de zile de la scadența acestora, după împlinirea termenului de 60 de zile, nivelul penalităților de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă totală de .X.lei aferentă taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, întrucât de la data intrării în vigoare a ordonanței de urgență mai sus menționate și până la data emiterii deciziei de impunere contestate în cauză au trecut mai mult de 60 de zile.

Prin urmare, susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere faptul că potrivit celor mai sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, faptul că stabilirea în sarcina contestatarului de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X.SA pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesoriile în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC .X.SA poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui autoturism Audi A8 în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că a utilizat autoturismul în folosul operațiunilor sale taxabile și nu a depus nici documente din care să reiasă că autovehiculul în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală așa cum a fost prevăzut la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, SC .X.SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă achiziției unui autoturism Audi A8 evidențiată în factura nr..X./05.04.2011 emisă de SC .X.SRL.

Întrucât în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente din care să rezulte scopul în care a fost utilizat autoturismul Audi A8, respectiv decizie internă privind persoana angajată a firmei care are drept de utilizare a acestui autoturism, foi de parcurs etc și nu a prezentat nici documente din care să reiasă că autovehiculul în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală așa cum a fost prevăzut la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere și prevederile pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă achiziției autoturismului Audi A8.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, se reține faptul că legiuitorul a prevăzut la art.145¹ alin.(1) din același act normativ “ *Limitări speciale ale dreptului de deducere*”.

Potrivit prevederilor art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 05.04.2011, data emiterii facturii nr. .X.:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013, se reține că SC .X.SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă achiziției unui autoturism Audi A8 în baza facturii nr..X./05.04.2011 emisă de SC .X.SRL.

De asemenea, se reține că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente din care să rezulte “scopul” în care a fost utilizat autoturismul Audi A8, respectiv decizie internă privind persoana angajată a firmei care are drept de utilizare a acestui autoturism, foi de parcurs etc și nu a prezentat nici documente din care să reiasă că autovehiculul în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală așa cum a fost prevăzut la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere și prevederile pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă achiziției autoturismului Audi A8.

Se reține faptul că deși prin contestație, SC .X.SA precizează că motivul achiziției autoturismului Audi A8 a fost “aceia de a servi în cadrul societății la deplasarea persoanelor implicate în conducerea și administrarea companiei, precum și pentru a deservi delegațiile și diferiți reprezentanți ai partenerilor de afaceri străini și entităților și organismelor cu sediul în străinătate cu care avem relații de colaborare, precum: deplasări în interes de serviciu a personalului de conducere, transportul de la și către aeroport a diferitelor persoane care ne vizitau în interes de afaceri, participarea la diferite reuniuni, conferințe, târguri, expoziții, etc.”, aceasta nu a depus în susținerea contestației vreun document din care să rezulte utilizarea acestui autoturism în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, se reține că simpla deținere a unei facturi, nu este suficientă pentru ca societatea să poată beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta, contribuabilul trebuind să justifice cu documente că achiziția a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile .

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că autoturismul Audi A8 nu se încadrează nici în categoriile exceptate de la regula generală așa cum au fost prevăzute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nedepunând documente în acest sens.

Se reține faptul că utilizarea exclusivă a vehiculului pentru activitățile exceptate de lege rezultă din obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că societatea are personal angajat cu calificare în domeniile

prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia neîntocmirea unei simple foi de parcurs nu poate avea ca efect nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului auto Audi A8, întrucât societatea putea să depună în susținerea cauzei documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organul de inspecție fiscală avea obligația „în situația în care a apreciat că nu a fost utilizată foaia de parcurs pentru Autovehiculului A8”, conform dispozițiilor art.45¹ alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

„[...] Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”,

să recunoască societății dreptul la deducerea a 50 % din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului Audi A8, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că aceste prevederi legale au intrat în vigoare la data de 13.07.2012, deci ulterior emiterii facturii nr..X./05.04.2011 de achiziție a autoturismului Audi A8, astfel că temeiul de drept invocat de societate nu este aplicabil speței.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au încălcat principiul libertății de gestiune, invocat de societate prin contestație, întrucât organele de inspecție fiscală nu au cenzurat operațiunea de achiziție a autoturismului Audi A8 ci au analizat din punct de vedere fiscal deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei operațiuni.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu a depus documente din care să rezulte că

autoturismul Audi A8 a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile sau documente din care să rezulte că autovehiculul în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală așa cum au fost prevăzute la art. 145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X.SA dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei aferentă facturii nr..X./05.04.2011 de achiziție a autoturismului Audi A8 și în mod legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Având în vedere faptul că potrivit celor mai sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, faptul că stabilirea în sarcina contestatarului de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit accesoriile în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X.SA pentru acest capăt de cerere.

4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesoriile în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de export declarate de SC .X.SA în perioada aprilie 2010-decembrie 2011, pe considerentul că societatea nu a justificat scutirea de taxa pe valoarea adăugată cu documente certificate de organele vamale din

care să rezulte că bunurile au părăsit spațiul comunitar în condițiile în care ulterior inspecției fiscale, societatea prezintă documente din care rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile de export în valoare de .X.lei, declarate de SC .X.SA în perioada aprilie 2010-decembrie 2011, reprezentând linie tehnologică procesat cartofi livrată în Siria, carne de pasare congelată comercializată în Liban și Irak, societatea nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele legale prevăzute la art.2 alin.(2) din OMFP nr.2222/2006 cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente certificate de organele vamale din care să rezulte că bunurile au părăsit spațiul comunitar.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste operațiuni societatea nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au dispus în sarcina societății colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că acestea au stabilit în mod nelegal în sarcina societății obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, întrucât „ toate operațiunile de export menționate de organul de inspecție fiscală în Anexa nr.16 au fost confirmate de organul vamal că au părăsit teritoriul Comunității”, anexând în acest sens la dosarul cauzei, în copie, adresa nr..X./04.07.2013 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și adresa nr..X./04.07.2013 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În drept, art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„ (1) Sunt scutite de taxă:

a) *livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său; ”*

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său.

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

Astfel, se reține că, acolo unde cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Prin OMFP nr.2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost reglementat modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere prevăzute la art.143 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art.2 alin.(2) din ANEXA 1 - Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin. (2) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă în perioada 01.04.2010-13.07.2011, se stipulează:

„ (2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Iar potrivit articolului 2 alineatul (2) din Anexa 1 a OMFP nr.2222/2006, așa cum a fost modificat prin OMFP nr.2230/13.07.2011:

“ (2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat Autorității Naționale a Vămirilor –Direcția de Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală, cu adresa nr..X./22.10.2012, situația detaliată a importurilor și exporturilor efectuate de SC .X.SA în perioada supusă verificării, iar prin adresa nr..X./25.10.2012, ANV – DTICSV, a comunicat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili că o parte din operațiunile de export efectuate de SC .X.SA nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor din Uniunea Europeană, în această situație regăsindu-se operațiunile de export .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru 20 de operațiuni de export în valoare de .X.lei, declarate de SC .X.SA în perioada aprilie 2010- decembrie 2011, reprezentând linie tehnologică procesat cartofi livrată în Siria, carne de pasare congelată comercializată în Liban și Irak, menționate în Anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală, societatea nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele legale prevăzute la art.2 alin.(2) din Anexa 1 a OMFP nr.2222/2006 cu modificările și completările ulterioare, întrucât SC .X.SA nu a prezentat documente certificate de organele vamale din care să rezulte că bunurile au părăsit spațiul comunitar.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./04.07.2013 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. către contestatară se precizează că : „[...] operațiunea vamală de export .X. din 30.04.2010 se regăsește în sistemul RCDPS ca fiind starea – mărfuri exportate – (mărfuri ce au părăsit teritoriul vamal comunitar)” iar prin adresa nr..X./04.07.2013 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la care se atașează „tabelul

cu starea exporturilor”, se reține că operațiunile vamale de export menționate în Anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./27.06.2013 de la numărul curent 2 la numărul curent 20 apar ca stare « exportat ».

Prin urmare, din documentele depuse de societate rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv rezultă faptul că organele vamale certifică încheierea operațiunii de export pentru livrările menționate în Anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente pentru a analiza întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de export prevăzute de art. 143 alin.(1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu articolului 2 alineatul (2) din Anexa 1 a Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./27.06.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal atacat să procedeze la analizarea tuturor documentele depuse de SC .X.SA în susținerea contestației și a informațiilor necesare în stabilirea situației de fapt, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

5) Referitor la suma totală de .X.lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesoriile în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin

contestația formulată SC .X.SA nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC.X./27.06.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC.X./27.06.2013 nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

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

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ

fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X.SA, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-MC .X./27.06.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cu privire la taxă pe valoarea adăugată în suma de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „**organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv**”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X.SA pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214, alin.(1), lit. a) și art. 216, alin.(1), alin.(3), alin.(3¹) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 10.1 și pct. 11.1 lit.a) și b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X.S.A., împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC 534/30.05.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X.lei, reprezentând:

- .X.lei TVA stabilită suplimentar;
- .X.lei accesorii aferente TVA.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei - TVA stabilită suplimentar;
- .X.lei - accesorii aferente TVA.

3. Desființarea *Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei - TVA stabilită suplimentar;
- .X.lei - accesorii aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X.SA împotriva *Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.06.2013* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei - TVA stabilită suplimentar;
- .X.lei - accesorii aferente TVA.

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

DIRECTOR GENERAL

X