

DECIZIA nr. 904 din 20.11.2019
privind soluționarea contestației formulate de **ABC SRL**,
cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2019, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBSx_REG_....2019 .

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 și comunicată în data de2019 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **V lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016 și pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2011-31.08.2017.

Inspecția fiscală a fost consemnată în registrul unic de control al societății la poz. 198/21.12.2017 și s-a desfășurat în perioada 22.12.2017-21.06.2019, fiind suspendată în perioada 31.05.2018-16.01.2019.

În urma verificării organele de control au colectat TVA suplimentară în sumă de V lei pentru livrările de produse de carne în valoare de N lei către clientul intracomunitar FGL - Cipru, efectuate în baza facturilor nr. 01/25.01.2012, nr. 02/25.01.2012, nr. 03/28.01.2012, nr. 05/02.02.2012 și nr. 10/30.03.2012. Pentru aceste livrări nu a fost acordată societății scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare deoarece mărfurile nu au fost transportate într-un alt stat membru UE, așa cum reiese din comunicările adresate organelor fiscale de către reprezentanții legali ai transportatorilor T1 SRL și T2 SRL, din care reiese faptul că marfa încărcată de la depozitul societății din Bd. D, nr. x a fost descărcată la depozitul Q din K - România, deși documentele CMR aferente au fost confirmate cu ștampilă de către destinatarul WJL din Bulgaria.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere invocând următoarele:

Inspekția fiscală s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor de procedură care reglementează durata inspekției fiscale, depășindu-se durata maximă prevăzută de lege pentru efectuarea inspekției fiscale.

Ținând cont de prevederile art. 126 alin. (1)-(2), art. 127 alin. (2) și art. 123 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, durata maximă a inspekției fiscale este dublul perioadei de 180 de zile (respectiv 360 de zile), la care se adaugă perioada maximă de 6 luni când inspekția putea fi suspendată. În cazul societății, inspekția s-a desfășurat în perioada 21.12.2017-31.05.2018 (161 de zile), iar în data de 31.05.2018 a fost suspendată inspekția și, cum durata maximă nu poate depăși 6 luni, rezultă o suspendare a inspekției în perioada 31.05.2018-30.11.2018, față de suspendarea efectivă 31.05.2018-16.01.2019, care a depășit cu 50 de zile termenul de 6 luni prevăzut de lege pentru suspendarea inspekției fiscale. Aceasta înseamnă că inspekția fiscală trebuia finalizată în termenul de 199 de zile din durata maximă prevăzută (360 zile - 161 zile = 199 de zile), respectiv începând cu data de 01.12.2018 și până la data de 18.06.2019. Deoarece inspekția fiscală s-a încheiat la data discuției fiscale din 21.06.2019, rezultă că termenul legal a fost depășit cu 3 zile și, în temeiul art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal nu mai avea dreptul de a emite raport de inspekție fiscală sau decizie de impunere, astfel că aceste acte sunt nule de drept.

Societatea arată că în timpul inspekției fiscale a sesizat organul fiscal cu privire la depășirea termenului de suspendare și luarea măsurilor pentru finalizarea inspekției în termenul legal, prin adresele nr. 281/08.12.2018 și 132/03.06.2019.

Actele atacate au fost încheiate și cu încălcarea dispozițiilor de procedură care garantează dreptul la apărare al contribuabilului și dreptul a fi informat pe timpul inspekției fiscal, prin faptul că nu i s-au pus la dispoziție cele solicitate prin cererile nr. 103/29.05.2018, nr. 113/13.06.2018, nr. 097/02.04.2019 și nr. 132/03.06.2019. Prin refuzul de a-i fi furnizate documentele și informațiile transmise de transportatorii T1 SRL și T2 SRL ori de autoritățile fiscale din Cipru societatea a fost pusă în imposibilitatea formulării unei apărări pertinente, ceea ce contravine jurisprudenței CJUE din cauzele C-109/10 Solvay c. Comisia, C-349/07 Soprope și C-298/16 Ispas.

Pe fondul cauzei, societatea invocă încălcarea dispozițiilor de drept material deoarece a transmis dreptul de a dispune asupra mărfurilor către cumpărătorul FGL - Cipru la sediul său, potrivit condiției de livrare EXW, cumpărătorul având obligația să transporte bunurile către locul de descărcare (depozit) din statul membru de destinație Bulgaria.

Societatea deține toate documentele justificative prevăzute de art. 10 alin. (1) din OMFP nr. 2.222/2006, respectiv factură externă emisă de vânzător, scrisoare de transport CMR, contract de vânzare-cumpărare, certificat de conformitate, packing-list, iar față de modul de livrare a mărfurilor ABC SRL nu mai avea nicio obligație în ceea ce privește transportul mărfurilor în afara teritoriului României, această obligație fiind în sarcina cumpărătorului, neputându-se nega dreptul furnizorului la scutire de TVA în cazul în care s-a constatat că FGL nu a transportat bunurile la destinație, respectiv Bulgaria, deși

din informațiile autoritățile fiscale din Cipru rezultă că bunurile au fost transportate în acest stat.

Societatea invocă jurisprudența CJUE din cauzele C-273/11 Mecsek-Gabona Kft, C-430/09 Euro Tyre Holding BV, C-409/04 Teleos, C-492/13 Traum EOOD și susține că organul fiscal, cu rea-credință, a încercat să denatureze sensul hotărârii din cauza C-409/04 prin omiterea considerentelor decizorii ale Curții (paragrafele 58, 59, 60). În sensul celor statuate de CJUE este și jurisprudența națională extrasă de pe pagina de internet www.rolii.ro, iar conform art. 11 alin. (11) din Codul fiscal și Circularei ANAF nr. A_RFC 2019/23.09.2015 organele fiscale sunt obligate să respecte hotărârile CJUE în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală.

Totodată, societatea susține că a lua în considerare doar declarațiile celor doi transportatori înseamnă a se considera că sunt false documentele puse la dispoziție de societate și informațiile autorităților fiscale din Cipru, care atestă că întreaga cantitate de marfă livrată de ABC SRL către FGL a fost transportată de un alt transportator T3 SRL, ceea ce este de neconceput. Conform art. 55 alin. (2) din Codul de procedură fiscală situația de fapt se stabilește numai pe baza mijloacelor de probă prevăzute de lege și nicidecum pe baza unor informații izolate care nu se coroborează cu materialul documentar analizat de organele de inspecție fiscală.

Chiar dacă, prin absurd, s-ar accepta că cele cinci livrări de produse nu ar fi părăsit teritoriul României, nu există temeii pentru stabilirea TVA în sarcina societății, ci în sarcina cumpărătorului FGL care nu și-a îndeplinit obligația de a transporta produsele în alt stat membru. Însăși organul fiscal a constatat că societatea nu a avut relații contractuale directe cu cei doi transportatori, iar prin procesul-verbal nr. pvp/24.06.2019 s-a reținut că nu s-a încălcat nicio dispoziție legală, nu s-au produs consecințe și nu s-a dispus nicio măsură.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au răspuns la punctul de vedere al societății nr. z/27.06.2019, susținerile acestora având doar caracter formal, prin reluarea aceluiași alegații și fără luarea în considerare a numeroaselor hotărâri din jurisprudența națională, care aveau la bază jurisprudența obligatorie a CJUE și care se aplicau și societății, fiind cauza identice cu cea a subscrisei.

ABC SRL a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de2019 conform minutei încheiate existentă la dosarul cauzei. Ulterior susținerii orale a contestației, prin adresele înregistrate sub nr. MBR_REG-....2019 și nr. MBR_REG....2019 societatea a depus documentație opisată și precizări cu privire la contestația formulată, arătând că formularea plângerii penale de către organele de inspecție fiscală nu constituie un impediment administrativ pentru soluționarea pe fond a contestației societății deoarece plângerea are un caracter formal, nefăcând nicio referire cu privire la vreo infracțiune în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la depășirea duratei inspecției fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală derulată la societate s-a desfășurat în limita dublului perioadei maxime permise de lege, în condițiile în care termenele după care se determină durata inspecției fiscale și durata de suspendare a acesteia sunt termene procedurale, care se calculează pe zile libere, cu prelungirea lor până în prima zi lucrătoare în situația în care cad într-o zi nelucrătoare.

În fapt, societatea ABC SRL este contribuabil mijlociu și are sediul social în București, își desfășoară activitatea în domeniul producției și conservării cărnii cod CAEN 1011 și deține un punct de lucru/sediu secundar în str.... nr...., București.

Inspecția fiscală la societate a fost consemnată în registrul unic de control la poz. 198/21.12.2017, s-a desfășurat în perioada 22.12.2017-21.06.2019, fiind suspendată în perioada 31.05.2018-16.01.2019 și a fost finalizată la data de 21.06.2019, când a fost programată discuția finală cu contribuabilul.

Prin contestația formulată societatea invocă, pornind de la durata maximă de 6 luni pentru suspendarea inspecției fiscale, depășirea duratei maxime de realizare a inspecției fiscale cu 3 zile, care ar fi trebuit să se finalizeze cel târziu la data de 18.06.2019 și susține că prin depășirea duratei organele de inspecție fiscală nu mai aveau dreptul de a încheia raportul de inspecție și emite decizia de impunere nr. F-SX aaa/2019.

În drept, potrivit art. 75, art. 123, art. 126, art. 127 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 75. - **Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod**, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, **se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă**, republicat".

"Art. 123. - (2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control** ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură".

"Art. 126. - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, **și nu poate fi mai mare de:**

a) **180 de zile** pentru contribuabilii mari, precum și **pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;**

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) **În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.** În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior

celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile”.

”Art. 127. - (1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale: [...]

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, **dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.**

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

”Art. 130. - (4) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală** cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de **180 de zile** pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, iar în cazul în care aceasta nu se încheie într-o perioadă reprezentând dublul celor 180 de zile, **adică nu mai mult de 360 de zile**, inspecția fiscală încetează, fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere. Totodată, în calculul duratei inspecției fiscale nu se iau perioadele în care aceasta a fost suspendată, suspendarea neputând dura mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că, dacă se ia în considerare durata maximă de 6 luni pentru suspendarea inspecției fiscale, dublul duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale s-a împlinit la data de 18.06.2019, fiind depășită cu 3 zile această durată.

Raportat la susținerile societății contestatoare, organul de soluționare reține în prealabil că, spre deosebire de durata efectuării inspecției fiscale, unde depășirea dublului acesteia este sancționată expres prin art. 126 alin. (2) Cod procedură fiscală cu imposibilitatea legală de finalizare a inspecției prin emiterea raportului și a deciziei de impunere, în cazul depășirii duratei maxime de suspendare a inspecției fiscale de 6 luni, Codul de procedură fiscală nu prevede vreo sancțiune anume, cum ar fi, spre exemplu, luarea în calculul duratei de efectuare a inspecției fiscale a perioadei de suspendare ce depășește durata de 6 luni. O dovadă în acest sens este faptul că în Codul de procedură fiscale se prevede la art. 127 alin. (7) doar că ”perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”, fără să se distingă între perioadele care se încadrează în durata maximă de 6 luni și perioadele care depășesc această durată.

Chiar și în situația în care la neincluderea în calculul duratei de efectuare a inspecției fiscale se ia în considerare durata maximă de 6 luni de suspendare a inspecției fiscale, în temeiul art. 75 din Codul de procedură fiscală pentru stabilirea duratei inspecției fiscale se vor avea în vedere prevederile art. 181 ”Calculul termenelor” Cod de procedură civilă potrivit căroră:

”Art. 181. - (1) **Termenele**, în afară de cazul în care legea dispune altfel, **se calculează după cum urmează:**

1. când termenul se socotește pe ore, acesta începe să curgă de la ora zero a zilei următoare;

2. când termenul se socotește pe zile, nu intră în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlinește;

3. când termenul se socotește pe săptămâni, luni sau ani, el se împlinește în ziua corespunzătoare din ultima săptămână ori lună sau din ultimul an. Dacă ultima lună nu are zi corespunzătoare celei în care termenul a început să curgă, termenul se împlinește în ultima zi a acestei luni.

(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucrătoare, termenul se prelungește până în prima zi lucrătoare care urmează".

Aplicând dispozițiile legale antecitate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- **durata inspecției fiscale este stabilită de Codul de procedură fiscală în zile**, respectiv 180 zile și, ca atare, dublul acesteia este de 180 zile x 2 = **360 zile**;

- **termenul în zile se socotește conform sistemului exclusiv (zile libere)**, neintrând în calcul nici ziua de la care începe să curgă termenul (data începerii inspecției fiscale prin consemnarea ei în registrul unic de control), nici ziua când termenul se împlinește (data finalizării inspecției fiscale prin programarea datei pentru discuția finală);

- fiind un termen stabilit pe zile, **nu se ia în calcul** data de 21.12.2017, când a început inspecția fiscală prin consemnarea ei în registrul unic de control, astfel că din data de 22.12.2017 inclusiv și până la data de 31.05.2018 când a fost suspendată inspecția fiscală se socotește un număr de **160 zile de inspecție**;

- începând cu data de 31.05.2018 a fost suspendată inspecția fiscală și cum durata maximă este stabilită în luni, termenul de 6 luni s-ar împlini la data de 30.11.2018, ultima zi a celei de-a 6 luni. Cum zilele de 30 noiembrie 2018 (vineri) și 1 decembrie 2018 (sâmbătă) sunt zile de sărbătoare legală în care nu se lucrează conform art. 139 alin. (1) din Codul muncii, iar ziua de 2 decembrie 2018 (duminică) este zi de repaus săptămânal nelucrătoare, rezultă că perioada maximă de suspendare a inspecției fiscale se socotește împlinită la data de 3 decembrie 2018 (luni);

- cursul calculului duratei inspecției fiscale se reia din data de 04.12.2018 inclusiv și până la data de 21.06.2019, când a fost programată data discuției fiscale și **care nu se ia în calcul** conform sistemului exclusiv se socotește un număr de **199 zile de inspecție**;

- total zile de inspecție fiscală = 160 zile + 199 zile = **359 zile**.

La același rezultat se ajunge și dacă, excluzând ziua de la care începe să curgă termenul de efectuare a inspecției (21.12.2017) și ziua în care se consideră împlinit (21.06.2019), se socotește din data de 22.12.2017 inclusiv și până la data de 20.06.2019 inclusiv un număr de 546 zile, din care se scad zilele aferente perioadei de suspendare a inspecției fiscale, chiar cu luarea în considerare a perioadei maxime de 6 luni, respectiv începând cu data de 31 mai 2018 și până la data de 4 decembrie 2018 conform celor explicitate anterior, adică un număr de 187 zile, rezultând un număr de inspecție fiscală de 546 zile - 187 zile = 359 zile.

Prin urmare, chiar și în ipoteza în care se ia în calcul durata maximă de suspendare a inspecției fiscale de 6 luni se constată că durata de realizare a inspecției fiscale în cazul ABC SRL **este de 359 de zile**, fără a fi mai mare față de cele 360 de zile prevăzute de Codul de procedură fiscală ca durata maximă de realizare de a inspecției fiscale și, în consecință, prevederile art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală sunt inaplicabile, organele de inspecție fiscală fiind îndrituite să emită raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere ce face obiectul contestației.

Calculul zilelor de realizare a inspecției fiscale prezentat de societate prin contestația formulată **este eronat întrucât nu ține cont de faptul că termenele reglementate de Codul de procedură fiscală** (inclusiv, deci, cele referitoare la durata inspecției fiscale și durata suspendării acesteia) **sunt termene procedurale, care se calculează conform Codului de procedură civilă, adică pe baza sistemului exclusiv, pe zile libere, cu prelungirea lor până în prima zi lucrătoare în situația în care cad într-o zi nelucrătoare.**

De altfel, contestatoarea însăși ABC SRL cunoaște pe deplin faptul că este vorba de termene procedurale, care se calculează pe zile libere și cu prelungire până în prima zi lucrătoare din moment ce în adresa înregistrată la Administrația Sector X a Finanțelor Publice sub nr. 12086/05.06.2019 societatea recunoaște că a 360 zi de realizare a inspecției fiscale este data de 21.06.2019 atunci când menționează expres că, dacă inspecția fiscală "a început la data de 22.12.2017, nu poate depăși data de 22.06.2019".

Prin urmare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la respectarea dreptului de apărare

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au respectat dispozițiile procedurale referitoare la dreptul la apărare al societății.

În fapt, prin contestația formulată ABC SRL susține că actele contestate au fost încheiate cu încălcarea dispozițiilor de procedură care garantează dreptul la apărare al contribuabilului și dreptul de a fi informat pe timpul inspecției fiscale.

În drept, potrivit art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest

scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală”.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că locul de desfășurare a inspecției fiscale a fost domiciliul fiscal al ABC SRL și că pe parcursul inspecției fiscale au fost solicitate și obținute de la societate diverse documente în legătură cu obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală sunt prezentate, pe larg, demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală către diverse autorități prin solicitarea de informații cu privire la starea juridică a societății și conținutul răspunsurilor primite de la acestea (pg. 12-13/43), solicitarea de informații de tip SCAC în vederea verificării operațiunilor desfășurate cu FGL și răspunsul, în extenso, primit de la autoritățile fiscale din Cipru (pg. 28-29/43), solicitările de informații privind documentele de transport de la un număr de patru firme transportatoare și rezultatul demersurilor întreprinse, inclusiv prin citarea răspunsurilor primite de la transportatorii T1 SRL și T2 SRL.

În data de 21.06.2019 a avut loc discuția finală privind constatările și consecințele fiscale înscrise în draftul (proiectul) raportului de inspecție fiscală, asupra căruia societatea și-a exprimat punctul de vedere prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. MBSx_REG_....2019.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese și că pe parcursul realizării inspecției fiscale societatea a solicitat prin adresele înregistrate sub nr.2018 și nr.....2019 două audiențe la conducătorii organului fiscal, pe care le-a și obținut, în cadrul cărora a putut să-și prezinte punctul de vedere cu privire la modul de desfășurare și constatările inspecției fiscale.

Ceea ce reclamă, în concret, societatea este faptul că nu i s-au pus la dispoziție, în format fizic, **toate** solicitările organelor de inspecție fiscală și răspunsurile primite, cu invocarea jurisprudenței CJUE din cauzele C-109/10 Solvay c. Comisia, C-349/07 Soprope și C-298/16 Ispas, deși a solicitat acest lucru pe parcursul realizării inspecției fiscale.

Referitor la această jurisprudență, organul de soluționare a contestației reține că aceasta recunoaște, într-adevăr, dreptul contribuabilului de a i se comunica, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale.

Însă, așa cum reiese chiar din considerentele hotărârii CJUE dată în cauza C-298/16 Ispas invocată de contestatoare, respectarea dreptului de acces al contribuabilului la dosarul său nu constituie o prerogativă absolută, ci poate impune restricții legate de protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional (considerentele 35 și 36), **autoritățile fiscale naționale nefiind supuse unei obligații generale de a oferi un acces integral la dosarul de care dispun și nici de a comunica din oficiu documentele și informațiile care stau la baza deciziei (considerentul 32). Inclusiv la pct. 121 din Concluziile avocatului general Michal Bobek se arată că ”nu există dreptul de a vedea întregul dosar, ci mai degrabă dreptul de acces la informațiile sau la documentele esențiale care constituie temeiul deciziei administrative”.**

Or, societatea a avut cunoștință de răspunsurile primite de autoritățile fiscale de la transportatorii T1 SRL și T2 SRL ori de la autoritățile fiscale din Cipru, care au fost reproduse, în extenso, în cuprinsul raportului de inspecție

fiscală, astfel că nu poate fi reținută afirmația acesteia în sensul că a fost pusă în imposibilitatea formulării unei apărări pertinente, dovadă motivările aduse în cuprinsul contestației referitoare la aplicabilitatea dispozițiilor de drept material.

Mai mult, contestatoarea nu a indicat în niciun fel care sunt acele dispoziții exprese din Codul de procedură fiscală care au fost încălcate de organele de inspecție fiscală prin nepunerea la dispoziție, în format fizic, a întregii documentații obținute de organele fiscale pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici nu a dovedit că i s-a produs o vătămare prin imposibilitatea exercitării dreptului la apărare, care n-ar putea fi înlăturată decât prin anularea actelor contestate, în condițiile în care i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

În aceste condiții se constată ca neîntemeiată susținerea ABC SRL în sensul că organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile procedurale referitoare la garantarea dreptului de apărare al contribuabilului și la dreptul de a fi informat pe timpul inspecției fiscale.

3.3. Referitor la TVA în sumă de V lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a acesteia, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile livrate de societate nu au fost descărcate la locul de descărcare înscris în CMR-urile prezentate de societate pentru justificarea existenței livrărilor intracomunitare prin transportul bunurilor din România în Bulgaria, ci la depozitul din România de unde au fost achiziționate inițial, iar aceste constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere au condus la suspiciunea existenței unui mecanism evazionist de fraudare a TVA, ce a fost sesizat organelor de urmărire penală prin sesizarea penală înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul București, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL scutirea de TVA și au colectat TVA în sumă de V lei pentru un număr de cinci livrări de produse de origine animală (carne de vită și porc lucru) în valoare de N lei către clientul intracomunitar FGL - Cipru, efectuate în baza facturilor nr. 01/25.01.2012, nr. 02/25.01.2012, nr. 03/28.01.2012, nr. 05/02.02.2012 și nr. 10/30.03.2012.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea a prezentat pentru justificarea scutirilor de TVA: facturile în care este menționat codul valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, CMR-urile în care se specifică că bunurile sunt livrate de societate la ordinul FGL către diverși beneficiari din Bulgaria, confirmate prin semnătură și ștampilă la recepție în caseta 24 și în care este menționat pe verso numele și prenumele conducătorului auto/delegatului și data primirii sub semnătură a celor trei exemplare ale documentului de transport, contractele de vânzare-cumpărare întocmite pentru fiecare livrare în parte conținând condiția de livrare ex-works, facturile proforma, documente de confirmare a plăților emise electronic de Bank of Cyprus și

corespondența prin email cu reprezentanții BRD - Agenția ... pentru confirmarea încasărilor, extrasele de cont privind încasările de la partenerul extern, cărțile de identitate și/sau permisele de conducere ale șoferilor, certificatele de conformitate a mărfurilor cu parafa/semnătura medicilor veterinari, packing list certificat de beneficiarul final, numerele sigiliilor aplicate după încărcarea mărfurilor pe mijloacele de transport, facturi emise de Poșta Română pentru servicii de corespondență externă însoțite de confirmări de primire a corespondenței de către FGL în Cipru.

Pentru verificarea realității livrărilor intracomunitare realizate de societate către clientul intracomunitar respectiv organele de inspecție fiscală au solicitat informații de tip SCAC2004 autorităților fiscale din Cipru în temeiul Regulamentului UE nr. 904/2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul TVA.

Prin adresa de răspuns autoritățile fiscale din Cipru au comunicat următoarele:

- societatea FGL are ca asociat compania C...T LTD cu sediul tot în Cipru, obiectul de activitate constă în comerțul cu carne de vită și porc, iar societatea a declarat în perioada 01.12.2011 și până la data de 28.02.2013 achiziții în valoare de E euro de la ABC SRL din România care au fost achitate prin contul bancar deschis la Bank of Cyprus;

- nu există plăți în numerar între FGL și ABC SRL și nici nu au fost efectuate plăți către terți;

- adresa/locul unde au fost livrate bunurile: ..., Varna - Bulgaria, depozit frigorific situat în str. ..., Varna, Bulgaria;

- bunurile achiziționate de la compania românească ABC SRL au fost vândute companiei bulgare LKK, adresa ..., Varna - Bulgaria;

- nu se dețin informații cu privire la plata transportatorilor;

- proprietarul mijloacelor de transport este T3 SRL;

- contabilii companiei cipriote au informat autoritățile că tranzacțiile au fost triumphiulare: bunurile care au fost achiziționate din România au fost vândute în Bulgaria, neajungând în Cipru;

- codul de TVA al FGL a fost anulat din 30.04.2013, iar biroul de contabilitate A... & Co LTD a pierdut contactul cu beneficiarii reali ai companiei după inactivarea ei, majoritatea documentelor au fost returnate clientului și nu pot fi furnizate toate informațiile solicitate, cu excepția celor prezentate;

- pentru bunurile achiziționate de FGL de la ABC SRL au fost emise facturi către cinci (5) clienți din Bulgaria: WJL, AKD, ZPP, KHH, LKK.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind transportul intracomunitar al bunurilor către societățile de transport identificate: T1 SRL, T2 SRL, T3 SRL și T4 SRL.

Prin adresa de răspuns nr. a2/2018 transportatorul T1 SRL a comunicat că nu a avut relații comerciale cu ABC SRL, însă la comanda societății FGL din Cipru a executat patru (4) transporturi de carne congelată. Marfa a fost încărcată de la depozitul firmei ABC SRL din Bd. D nr. x, București și a fost descărcată la depozitul Q K conform indicațiilor unui reprezentant al FGL. La locul de descărcare documentele CMR au fost confirmate cu ștampila WJL Varna Bulgaria. Camioanele care au executat transporturile în perioada 19.02.2012-29.04.2012 au aceleași numere de înmatriculare ca cele înscrise în CMR-urile

originale prezentate de ABC SRL, iar la momentul actual nu mai sunt în proprietatea T1 SRL, fiind înstrăinate după expirarea contractelor de leasing.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBSx/REG/a1/2018 societatea T2 SRL a comunicat că nu a avut relații comerciale cu ABC SRL, însă a încărcat de la aceasta în data de 02.02.2012, la comanda societății FGL din Cipru, o cantitate de 20.000 kg carne congelată cu autotractorul ... și semiremorca ..., șofer ..., cu destinația Sofia-Bulgaria. La comanda FGL camionul a fost descărcat în București la depozitul Q K și a fost confirmat CMR-ul cu ștampila de către destinatarul din Bulgaria WJL.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBSx/REG/22276/10.08.2018 societatea CII IPURL, în calitate de lichidator judiciar al T4 SRL - societate în faliment a comunicat că nu deține documentele de transport solicitate, fostul administrator nepredând către lichidator niciun fel de documente sau bunuri ale societății, motiv pentru care a și fost formulată împotriva acestuia o acțiune în vederea atragerii răspunderii personale patrimoniale, care face obiectul dosarului nr. .../a1 pe rolul Tribunalului Buceurești.

În ceea ce privește solicitarea de informații către societatea T3 SRL, aceasta a fost returnată de poștă cu mențiunea "adresă incompletă, nu se poate distribui". Conform bazei de date a organelor fiscale, societatea este inactivă din data de 17.07.2014, are ca asociat unic și administrator pe cetățeanul bulgar MA din Ruse - Bulgaria și figurează cu sesizarea penală nr. SP/2015 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov pentru sustragerea de la efectuarea controlului cu un prejudiciu estimat de H lei.

Organele fiscale au solicitat informații și de la Compania Națională de Administrare a Infrastructurii Rutiere, care prin adresa de răspuns nr.2019 a comunicat că rolele-jurnal ale caselor de marcat au depășit perioada de arhivare, că Agenția de Control și Încasare Giurgiu nu deține bază de date pentru perioada decembrie 2011-februarie 2013 și că informații cu privire la vehiculele supuse controlului specific în punctele de trecere a frontierei se regăsesc în baza de date începând din data de 16.01.2014.

Totodată, în raportul de inspecție fiscală organele de control consemnează că societatea ABC SRL a înregistrat în evidențe un număr de 68 (șaizecișopt) facturi/livrări în valoare totală de M lei echivalent a E euro către FGL din Cipru, reprezentată de împuterniciții: VO, cetățean bulgar și SR, posesor al unui permis de ședere eliberat de autoritățile române.

Mărfurile care au făcut obiectul livrărilor au ca proveniență achiziții efectuate de societate de la furnizori de pe piața internă: FZ1 SRL și FZ2 SRL.

Organele de control au reținut că în cazul achizițiilor de la FZ1 SRL reprezentată de asociat majoritar și administrator KH, acestea au avut la bază contractul de vânzare-cumpărare nr. 15/19.12.2011 având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse în sortimentele, cantitățile și prețurile negociate de reprezentanții și delegații celor două societăți.

Societatea a prezentat pentru justificarea achizițiilor un număr de 38 de facturi emise de FZ1 SRL reprezentând achiziții de carne porc/carne vită congelată în valoare totală de A1 lei, avize de însoțire a mărfii în care este

specificat ca loc de descărcare Bd. D, nr. x, sector 6, declarații de conformitate a mărfurilor din care reiese că marfa este de origine intracomunitară (Polonia, Italia, Germania, Olanda) și că a fost încărcată din depozitul frigorific Q din K, .. județul Ilfov.

La momentul interogării bazei de date în timpul controlului societatea FZ1 SRL era inactivă din data de 10.10.2014, figurează cu cazier fiscal și are ca asociați pe KH și KV și administratori pe KH și CII TV.

În cazul achizițiilor efectuate de ABC SRL de la FZ2 SRL reprezentată de asociatul majoritar și administrator MS, organele de control au reținut că acestea au avut la bază contractul de vânzare-cumpărare nr. MSM01/31.03.2012 având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse în sortimentele, cantitățile și prețurile negociate de reprezentanții și delegații celor două societăți.

Societatea a prezentat pentru justificarea achizițiilor un număr de 29 de facturi emise de FZ2 SRL reprezentând achiziții de carne porc/carne vită congelată în valoare totală de A2 lei, avize de însoțire a mărfii în care este specificat ca loc de descărcare Bd. D, nr. x, declarații de conformitate a mărfurilor din care reiese că marfa a fost încărcată din depozitul frigorific Q din K, ..., județul Ilfov.

La momentul interogării bazei de date în timpul controlului societatea FZ2 SRL era radiată din data de 29.03.2018.

Pe baza celor două răspunsuri furnizate de transportatorii T1 SRL și T2 SRL, din care reiese faptul că marfa încărcată de la depozitul societății din Bd. D, nr. x a fost descărcată la depozitul Q din K - România, deși documentele CMR aferente au fost confirmate cu ștampilă de către destinatarul WJL din Bulgaria, organele de inspecție fiscală au concluzionat în cadrul RIF-ului nr. F-SX bbb/2019 că societatea ABC SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri deoarece bunurile n-au fost transportate în alt stat membru UE, fiind descărcate tot în România, cu invocarea pct. 26 din Hotărârea CJUE din data de 27 septembrie 2007 în cauza C-409/04, colectând în consecință TVA suplimentară în sumă de **V lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit și **sesizarea penală nr. SZP/09.08.2019** către Parchetul de pe lângă Tribunalul București în care prezintă constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 cu referire la procesul-verbal de control nr. pvp/24.06.2019, precum și faptul că societatea ABC SRL a achiziționat bunuri și de la furnizorul intern FZ3 SRL, care are ca asociat unic pe MS, persoană care este asociat majoritar și administrator și în societatea FZ2 SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există o suspiciune rezonabilă privind existența unui mecanism evazionist prin sustragerea de la plata TVA în sumă de P lei (respectiv M lei x 24% = P lei) având în vedere că tranzacțiile derulate de ABC SRL cu firma cipriotă FGL (în calitate de client intracomunitar) și cu FZ2 SRL și FZ3 SRL (în calitate de furnizori interni) erau controlate de MS, iar marfa era achiziționată prin intermediul firmelor FZ2 SRL și FZ1 SRL din depozitul frigorific Q situat în K și ulterior decărcată urmare livrării către FGL tot la depozitul Q. De asemenea, conform informațiilor disponibile cu privire la dosarul penal nr. .../2012 al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - DNA firma cipriotă FGL este controlată de inculpatul MS, care l-a interpus ca administrator pe MK.

În drept, potrivit art. 277 "Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă" alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 277. - (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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;**

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți".

Din sesizarea penală nr. **SZP/09.08.2019** către Parchetul de pe lângă Tribunalul București reiese că organele de inspecție fiscală au constatat că există suspiciuni privind existența unui mecanism evazionist în cazul livrărilor efectuate de ABC SRL către FGL, având în vedere, pe de o parte, că în cazul a cinci livrări transportatorii indicați în documentele de transport (CMR-uri) T1 SRL și T2 SRL au recunoscut că bunurile nu au fost transportate și descărcate în Bulgaria, ci descărcate la indicația FGL la depozitul Q din K, iar pe de altă parte, că bunurile ce au făcut obiectul livrărilor au fost achiziționate tot din depozitul Q de la societăți furnizoare controlate de aceeași persoană care controlează FGL (MS).

Cu adresa din 12.11.2019 Parchetul de pe lângă Tribunalul București a confirmat înregistrarea sesizării penale formulată de Administrația Sector X a Finanțelor Publice sub numărul unic de dosar 3214/P/2019 și că în acest dosar se efectuează urmărirea penală în rem sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive).

În materie fiscală, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:

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

(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.”

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) **factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

b) **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

și, după caz,

c) **orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.**

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Cu privire la expedierea sau transportul bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, se reține faptul că **transferul fizic al bunurilor** din statul membru de plecare în alt stat membru de sosire reprezintă o **condiție obiectivă, indisolubil legată de existența unei livrări intracomunitare de bunuri**, așa cum este recunoscută de jurisprudența europeană în materie de TVA, invocată de însăși societatea contestatoare prin contestația formulată.

Ca atare, acordarea scutirii de TVA solicitată ori aplicată de vânzătorul bunurilor pentru livrările intracomunitare efectuate este condiționată de **probarea transportului fizic al bunurilor din România în alt stat membru UE**, cu documentele de transport specifice, în funcție de condițiile concrete în care a fost efectuat transportul.

În materie de probă, potrivit art. 15, art. 55, art. 64 și art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 15. - (1) În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la *baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate*”.

“Art. 55. - (1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și*

informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, **administrează mijloace de probă**, putând proceda la:

a) **solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;**

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.

”Art. 64. - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul **are obligația** să pună la dispoziție organului fiscal *registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri*. În același scop, **organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.**

”Art. 72. - *Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

În speță, societatea ABC SRL din România a efectuat 68 (șaizeci) de livrări de bunuri (carne congelată) către societatea FGL din Cipru în valoare de M lei (echivalent a E lei), din care pentru un număr de 5 (cinci) livrări în valoare de N lei a justificat scutirea de TVA cu documente de transport - CMR-uri- în care apar transportatorii T1 SRL și T2 SRL care au recunoscut că bunurile n-au fost transportate la destinație în Bulgaria, ci au fost transportate și descărcate în K, nepărăsind teritoriul României.

Astfel, cu privire la dovezile de transport, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Societatea ABC SRL a prezentat CMR-urile:

a) CMR încheiat la 20.01.2012 pentru 20.000 kg carne congelată, destinatar: WJL din Varna - Bulgaria, loc prevăzut pentru livrarea mărfii: depozit din str. - Sofia - Bulgaria, transportator: T1 SRL, mijloc de transport: Volvo 16 tone .../..., șofer ... și care poartă data de 21.01.2012, semnătură indescifrabilă și ștampila WJL Varna în caseta corespunzătoare recepției mărfii;

b) CMR încheiat la 24.01.2012 pentru 20.000 kg carne congelată, destinatar: WJL din Varna - Bulgaria, loc prevăzut pentru livrarea mărfii: depozit din str. - Sofia - Bulgaria, transportator: T1 SRL, mijloc de transport: Volvo .../..., șofer și care poartă data de 27.01.2012, semnătură indescifrabilă și ștampila WJL Varna în caseta corespunzătoare recepției mărfii;

c) CMR încheiat la 28.01.2012 pentru 20.000 kg carne congelată, destinatar: WJL din Varna - Bulgaria, loc prevăzut pentru livrarea mărfii: depozit din str. - Sofia - Bulgaria, transportator: T1 SRL, mijloc de transport: Volvo 22 tone .../..., șofer ... și care poartă data de 30.01.2012, semnătură indescifrabilă și ștampila WJL Varna în caseta corespunzătoare recepției mărfii;

d) CMR încheiat la 02.02.2012 pentru 20.000 kg carne congelată, destinatar: WJL din Varna - Bulgaria, loc prevăzut pentru livrarea mărfii: depozit din str. - Sofia - Bulgaria, transportator: T2 SRL, mijloc de transport: Volvo, șoferi ... și ... și care poartă data de 06.02.2012, semnătură indescifrabilă și ștampila WJL Varna în caseta corespunzătoare recepției mărfii;

e) CMR încheiat la 30.03.2012 pentru 20.000 kg carne congelată, destinatar: AKD din Varna - Bulgaria, loc prevăzut pentru livrarea mărfii: depozit din str. - Sofia - Bulgaria, transportator: T1 SRL, mijloc de transport: Volvo .../..., șofer ... și care poartă data de 02.04.2012, semnătură indescifrabilă și ștampila AKD Ezerovo în caseta corespunzătoare recepției mărfii.

Cu privire la aceste transporturi, societatea T1 SRL prin directorul general a transmis organelor fiscale adresa nr. a2/2018 prin care a declarat următoarele:

- în urma vizualizării documentelor din arhivă s-a constatat că nu a avut relații comerciale directe cu ABC SRL, însă la comanda societății FGL din Cipru a executat patru transporturi de carne congelată;

- **marfa a fost încărcată de la depozitul firmei ABC SRL din Bd. D nr. x București și descărcată la depozitul Q K conform indicațiilor unui reprezentant al societății FGL;**

- **la locul de descărcare documentele CMR au fost confirmate cu ștampila WJL Varna Bulgaria;**

- toate cele patru autotractoare nu mai sunt în proprietatea societății deoarece după terminarea contractelor de leasing (perioada de 4 ani) acestea au fost schimbate cu altele noi;

- descărcările tahograf conform sunt obligatoriu a fi stocate electronic pentru o perioadă de un an;

- cele declarate sunt pe baza documentelor transmise în copie conform cu originalul: CMR-uri pentru primele trei transporturi (pentru transportul efectuat de șoferul ... nu s-a mai regăsit în arhiva documentul CMR), comenzi de transport, foi de parcurs, facturi, extras bancar, chitanță.

Societatea T2 SRL prin administrator a transmis organelor fiscale adresa înregistrată sub nr. MBSx/REG/a1/2018 prin care a declarat următoarele:

- nu a avut relații directe contractuale (facturi, comenzi, contacte directe) cu ABC SRL, dar la data de 02.02.2012 a încărcat de la aceasta la comanda FGL cu autotractorul ... și semiremorca .. șofer ... o cantitate de 20.000 kg carne congelată cu destinația Sofia-Bulgaria;

- **la comanda FGL camionul a fost descărcat în București la depozitul Q și a fost confirmat cu ștampila de către destinatarul din Bulgaria WJL;**

- în afara documentelor anexate acestei declarații, societatea nu deține alte documente, diagramele tahograf nu mai sunt, iar capul tractor și semiremorca au fost vândute în anul 2016;

- se anexează: foaie de parcurs, comanda, factura, extras cont încasare, situație client, CMR.

Prin urmare, din cele ce preced rezultă cu claritate că **există suspiciuni cu privire la transportul bunurilor la destinația/locul de descărcare a bunurilor înscrisă în toate cele 5 (cinci) documente de transport - CMR-uri în sensul că, deși bunurile (mărfurile) erau destinate unor societăți din Varna - Bulgaria și trebuiau descărcate la un depozit din Sofia - Bulgaria,**

ele au fost transportate și descărcate la depozitul Q din România, după cum recunosc chiar transportatorii mărfurilor, astfel că transferul fizic al bunurilor din România în Bulgaria nu a avut loc, contrar celor menționate în cele 5 CMR-uri.

Se reține că documentele de transport - CMR-urile - **sunt mijloace de probă esențiale** pentru a dovedi îndeplinirea condiției obiective inerente livrărilor intracomunitare - transferul fizic al bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru -, iar **consemnarea în aceste documente a unor stări de fapt infirmate** de declarațiile și foile de parcurs prezentate de societățile de transport **alterează caracterul probator al acestora** prin transformarea unei livrări intracomunitare de bunuri scutită într-o livrare locală de bunuri taxabilă cu TVA.

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.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrăurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependență**, având în vedere că în speță se ridică problema neachitării TVA la bugetul general consolidat prin fapte de evaziune fiscală, respectiv *prin înregistrarea în contabilitate a unor livrări de bunuri care n-au părăsit teritoriul României, deci fictive din punct de vedere al caracterului intracomunitar al livrărilor*, practica judiciară calificând operațiunile/tranzacțiile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”.

Or, aceasta este și cazul celor cinci transporturi realizate de contestatoare, care a prezentat pentru demonstrarea existenței livrărilor intracomunitare CMR-uri (mijloace de probă) care atestă date și informații contrazise prin declarații și foi de parcurs (alte mijloace de probă), transportul fizic al bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru consemnat în aceste documente neexistând în fapt, conform declarațiilor celor care au fost însărcinați să realizeze acest transport și a foilor de parcurs prezentate în susținerea celor declarate.

Doar în cadrul cercetării penale ce urmează a fi desfășurată, organele îndrituite sunt cele care pot stabili **ce infracțiuni s-au săvârșit în legătură cu cele cinci CMR-uri, raportul dintre aceste infracțiuni și infracțiunea de evaziune fiscală** prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum **și persoanele vinovate** de săvârșirea eventualelor infracțiuni.

Prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din vechiul Cod de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală] potrivit carora “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**”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează 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 administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama că Administrația Sector X a Finanțelor Publice a înaintat **sesizarea penală nr.SZP/09.08.2019** având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-SX aaa/2019 pentru care se solicită anularea în integralitate și **care privește, *prima facie*, realitatea transportului bunurilor din România în Bulgaria, respectiv fictivitatea informațiilor cu privire la locul de descărcare consemnate în documentele de transport (mijloace de probă) pe baza cărora societatea a înregistrat livrările ca livrări intracomunitare de bunuri și care urmează a fi stabilită de organele de urmărire penală**, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal ce a fost deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației*, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina atât afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cât și ignorarea principiului securității juridice prin derularea simultană și în paralel a două proceduri independente (penală și administrativă) cu privire la aceeași situație de fapt, concluzie care se desprinde și din Hotărârea CEDO din 21 pronunțată în 21 octombrie 2014 în cauza Lungu și alții împotriva României.

Susținerea societății din precizările înregistrate sub nr. MBR_REG-3...2019 în sensul că plângerea penală are caracter formal, fără referire la vreo infracțiune în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere nu poate fi reținută ca temei pentru înlăturarea aplicării prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) Cod procedură fiscală.

Astfel, organele fiscale au înștiințat organele în drept printr-o sesizare (nu plângere) penală, în care au descris pe larg cele constatate cu privire la cele cinci transporturi, respectiv faptul că transportatorii T1 SRL și T2 SRL au recunoscut că bunurile n-au fost transportate la destinația din Bulgaria menționată în documentele de transport, ci au fost transportate și descărcate în K, nepărăsind teritoriul României, cu alte cuvinte că **CMR-urile conțin informații nereale în legătură cu locul de descărcare a bunurilor**, organul de urmărire penală fiind în drept să aprecieze incidența Deciziei ÎCCJ (Complet RIL) nr. 21/2017 în legătura cu fapta de evaziune fiscală sesizată de organele fiscale și prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 raportată situația de fapt sesizată ori să dispună schimbarea încadrării juridice sau extinderea urmăririi penale în temeiul art. 311 Cod procedură penală.

De asemenea, suspendarea soluționării contestației administrative se impune și în considerarea jurisprudenței CJUE, altminteri invocată de

contestatoare, cu privire la incidența fraudei fiscale asupra beneficiului dreptului de deducere, de scutire ori de rambursare a TVA și care prevede că persoanei impozabile trebuie să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de TVA în ipoteza în care aceasta *știa sau ar fi trebuit* să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă. Or, între pretinsa infracțiune de evaziune fiscală cu care au fost sesizate organele de urmărire penală și mijloacele de probă (CMR-urile) de care se prevalează societatea contestatoare pentru combaterea stării de fapt reținute de organele fiscale (bunurile n-au părăsit teritoriul României) există o strânsă legătură, eventuala constatare de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni al cărei obiect material sunt CMR-urile considerate de organele fiscale ca având un conținut fictiv urmând a avea o influență hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă *din perspectiva raportării la elementul "știa" din jurisprudența europeană invocată.*

Având în vedere cele de mai sus se reține incidența situației prevăzute de art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal referitoare la suspendarea soluționării contestației în situația în care sesizarea organelor fiscale care au emis actele contestate au sesizat organele judiciare competente cu privire la existența indiciilor săvârșirii unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă pentru stabilirea situației de fapt fiscale, astfel că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, cu aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

"Art. 279. – (5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.277",

coroborate cu cele art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

"Art. 277. – (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 ori nu".

De asemenea, pct.10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 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. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]".

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulate de societatea ABC SRL pentru TVA în quantum de V lei, procedura administrativă urmând a fi reluată după soluționarea cauzei ce face obiectul

sesizării penale nr. SZP/09.08.2019 în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 181 "Calculul termenelor" din Codul de procedură civilă și art. 9, art. 15, art. 55, art. 64, art. 72, art. 75, art. 123, art. 126, art. 127, art. 130, art. 277 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2019, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 în ceea ce privește aspectele procedurale invocate.

2. Suspendă soluționarea contestației formulată de societatea ABC SRL în ceea ce privește TVA în sumă de **V lei**, stabilită prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.