



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 413 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul social în loc..X., str..X., nr..X., jud..X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J.X., reprezentată convențional de SCA .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X., anexată la dosarul contestației, cu sediul în .X., Calea .X., nr..X., .X., sector .X., adresă desemnată de societate pentru comunicarea actelor de procedură.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Totodată, SC .X. SRL contestă și TVA în sumă de **.X. lei** stabilită suplimentar conform mențiunilor de la pagina 47 a raportului de inspecție fiscală și a celor de la pagina 16 din decizia de impunere, sumă ce nu a fost inclusă în creanțele fiscale indicate la pagina 6 pct.2.1.1 din decizia de impunere.

De asemenea, societatea solicită **suspendarea efectelor** Deciziei de impunere nr..X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 până la soluționarea pe cale administrativă a contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv .X./2014, așa cum reiese din adeverința nr..X./2014 emisă de Oficiul Poștal .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv .X./2014, conform ștampilei Oficiului poștal .X., aplicată pe plicul de înaintare a dosarului contestației, anexat la dosarul cauzei, contestație înregistrată la Direcția generală .X., sub nr..X./2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată 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 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., precizând următoarele:

a) cu privire la suma de .X. lei, stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală, respectiv:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, pentru cheltuielile cu amortizarea activelor (clădire din .X., str. .X., ambarcațiune și accesorii),

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, aferentă prețului de achiziție al ambarcațiunii și accesoriiilor, societatea menționează următoarele:

- referitor la cheltuielile cu amortizarea clădirii:

În anul 2002, a achiziționat imobilul din .X., str..X., iar după reabilitarea acestuia, l-a închiriat unei alte societăți, SC .X. SRL achitând bugetului de stat impozitele aferente veniturilor din chirii.

După anul 2008, „în pofida încercărilor repetate”, „nu s-a mai reușit” închirierea acestuia. Din acest considerent, clădirea a fost folosită pentru depozitarea ocazională a materialelor de construcții comercializate de SC .X. SRL și pentru efectuarea lucrărilor de reparații ale mijloacelor de transport proprii, respectiv pentru activități auxiliare activității economice de bază producătoare de venituri impozabile.

Prin urmare, societatea apreciază că cheltuielile cu amortizarea clădirii au caracter de cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în înțelesul prevederilor art.21 alin.(2) și art.24 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că nu au fost prezentate documente justificative care să facă dovada faptului că marfa a fost încărcată de la imobilul din str. .X., în vederea livrării către clienți, societatea menționează că marfa depozitată și livrată clienților era aferentă punctelor de lucru ale SC .X. SRL menționate pe avizele de însoțire. Astfel, activitățile de depozitare au fost efectuate pentru a sprijini activitatea economică desfășurată la punctele de lucru ale SC .X. SRL.

- referitor la cheltuielile cu amortizarea ambarcațiunii și accesoriilor și TVA dedusă aferentă achiziției ambarcațiunii și accesoriilor:

Ambarcațiunea și accesoriile au fost achiziționate de SC .X. SRL în anul 2009 cu scopul de a fi utilizate pentru transportul materialelor de construcții comercializate de societate și pentru deplasarea în interes de serviciu în zonele neaccesibile mijloacelor auto (.X.).

Întrucât comenzile clienților din zonele respective au fost limitate, societatea susține că ambarcațiunea și accesoriile au fost folosite extrem de rar, doar în câteva deplasări de sondare a pieței și pentru trei acțiuni de protocol, în vederea dezvoltării relației cu partenerii de afaceri.

Totodată, societatea face referire la legislația care stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA, elementul intențional, fără a condiționa acordarea dreptului de deducere de obținerea efectivă de venituri din activitatea economică, citând în acest sens prevederile pct.45 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b) cu privire la suma de .X. lei, stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală, aferentă achizițiilor de marfă de la SC .X. SRL, denumită în continuare .X., respectiv:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

societatea menționează următoarele:

În perioada .X. – .X. 2010, a achiziționat oțel beton de la .X.. Marfa achiziționată de SC .X. SRL a fost livrată de .X. direct către SC .X. SRL, client al SC .X. SRL. Transportul a fost asigurat de .X. cu mijloacele de transport aparținând .X., SC .X. SRL neavând nicio responsabilitate cu privire la organizarea transportului.

Societatea consideră ca fiind nelegale și netemeinice constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora facturile emise de .X. și înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL nu fac dovada efectuării operațiunilor și în consecință, nu pot constitui documente justificative în sensul art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe parcursul inspecției fiscale a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative privind operațiunile derulate cu .X. și SC .X. SRL, respectiv contracte comerciale, facturi ce conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, dispoziții de livrare și avize de însoțire semnate de SC .X. SRL prin care acesta a confirmat recepția mărfurilor furnizate și transportate de .X..

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. are ca obiect de activitate Cod .X. „*comerț cu ridicata al fructelor și legumelor*”, SC .X. SRL susține că obiectul de activitate al unei societăți poate suferi multiple modificări în timp și consideră că singura perioadă care ar putea avea relevanță în stabilirea dreptului de deducere a TVA este perioada .X.-.X. 2009. De asemenea, societatea subliniază faptul că activitatea unei societăți nu este limitată la activitatea principală și poate cuprinde și o serie de activități secundare. Astfel, așa cum rezultă din extrasul obținut de SC .X. SRL din baza de date electronică a Registrului Comerțului, activitățile secundare ale .X. includ în prezent și Cod .X. „*comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamente sanitare*”. Mai mult, .X. a solicitat înregistrarea unui text suplimentar privind activitățile desfășurate, text care cuprinde următoarea descriere: „*transport de persoane și mărfuri în trafic urban și interurban, operațiuni de import și export în activități de construcții, agricole și industria chimică, efectuarea oricăror operațiuni sau prestații legate direct sau indirect de obiectul de activitate, etc.*”

Totodată, societatea menționează că în perioada în care .X. a efectuat livrări către SC .X. SRL, în Monitorul Oficial nr. .X./2009 a fost publicată decizia asociatului unic al .X. (având denumirea anterioară SC .X. SRL) din data de .X./2008, iar potrivit pct.VII al acesteia, s-a hotărât modificarea obiectului principal de activitate al .X. din Cod CAEN 5131 „comerț cu ridicata al fructelor și legumelor” (conform CAEN rev.1) în Cod .X. „comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”, și a domeniului de activitate în Cod .X. „Comerț cu ridicata specializat al altor produse”. Prin urmare, înainte de a derula operațiuni cu SC .X. SRL, .X. a luat decizia modificării activității principale într-o activitate ce cuprinde comerțul cu ridicata al materialelor de construcții.

Societatea susține că nu avea obligația de a verifica dacă furnizorul are sau nu înscris în obiectul de activitate comerț cu materiale de construcții, acesta având responsabilitatea de a declara în mod corect și complet toate activitățile economice pe care le desfășoară.

Referitor la sesizarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia furnizorii și clienții .X. au fost identificați cu un comportament fiscal necorespunzător, societatea invederează faptul că la data derulării operațiunilor între .X. și SC .X. SRL, .X. era înscrisă în evidențele Oficiului Registrului Comerțului ca o societate în funcțiune și figura în calitate de contribuabil activ plătitor de TVA, în evidențele organelor fiscale. Astfel, orice modificare în situația juridică a .X., ulterioară efectuării operațiunilor cu SC .X. SRL nu este de natură a afecta realitatea operațiunilor derulate și recunoașterea drepturilor fiscale ale SC .X. SRL.

Societatea susține că nu avea obligația de a urmări declararea și plata obligațiilor fiscale de către furnizorii săi, acest lucru fiind în sarcina exclusivă a organelor fiscale. Împrejurarea că, ulterior efectuării operațiunilor cu SC .X. SRL, s-au constatat indiciile săvârșirii unei fraude de către .X. și/sau SC .X. SRL, nu poate determina respingerea dreptului de deducere a TVA exercitat de SC .X. SRL.

În ceea ce privește suspiciunile existente cu privire la realitatea livrărilor efectuate de .X., întrucât în documentele justificative sunt menționate mijloace de transport impropii pentru transportul unor cantități însemnate de materiale de construcții, SC .X. SRL subliniază faptul că nu era implicată în niciun fel în transportul bunurilor de la .X. către SC .X. SRL și nu a văzut efectiv mijloacele de transport cu care s-

a efectuat transportul, nefiind în măsură să aprecieze conformitatea sau neconformitatea acestora.

De asemenea, având în vedere că este în posesia avizelor de însoțire a mărfii, conform cărora întreaga cantitate de marfă care a făcut obiectul operațiunilor comerciale derulate cu .X. și SC .X. SRL a fost transportată de .X. și recepționată de SC .X. SRL, și atât timp cât nu a fost stabilit caracterul fals al acestor avize de însoțire, pe motiv că informațiile cuprinse în acestea nu corespund realității, SC .X. SRL consideră că este îndreptățită să considere că marfa menționată în cuprinsul acestora constituie obiect al unor tranzacții reale.

Totodată, societatea face trimitere la jurisprudența Curții Europene de Justiție, unde s-a statuat faptul că dreptul de deducere a TVA rămâne dobândit și în cazul operațiunilor susceptibile sau identificate ca fiind frauduloase atunci când se dovedește că beneficiarul a acționat de bună credință în relația contractuală cu furnizorul, nefiind disponibile mijloace obiective care să indice că acesta ar fi implicat sau ar fi avut cunoștință cu privire la existența unor nereguli pe lanțul de distribuție, exemplificând în acest sens, cauza C-324/11.

Cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL nu deține certificate de calitate pentru marfa furnizată de .X., societatea menționează că acestea erau prevăzute în contract că vor fi solicitate furnizorului doar pentru a se asigura că sunt predate clientului final. Aceste certificate trebuia să însoțească marfa și să fie livrate clientului final împreună cu aceasta și nu există nicio obligație legală și niciun motiv pentru care SC .X. SRL să păstreze în arhivele sale aceste certificate.

Societatea susține că, întrucât a demonstrat îndeplinirea condițiilor de fond și a celor de formă în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, pentru identitate de rațiune se impune, aceeași soluție ca și în Decizia nr..X./2013 pronunțată de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, conform căreia *„odată îndeplinite toate condițiile de formă și de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.”*

În ceea ce privește trimiterile organelor de inspecție fiscală la prevederile Deciziei nr..X./2007 pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, societatea subliniază faptul că în promovarea recursului în interesul legii s-a solicitat stabilirea faptului că TVA nu poate fi dedusă și nici nu poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, iar Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat doar cu privire la situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA, și nu s-a pronunțat și cu privire la dreptul de deducere a TVA în situația în care documentele justificative cuprind informațiile prevăzute de lege, însă aceste informații nu corespund realității.

Societatea susține că este contrar principiului proporționalității să se considere că persoana impozabilă are obligația de a verifica până la ultimul amănunt faptul că informațiile cuprinse în documentele justificative corespund realității.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind suspiciunile care planează asupra cantităților de oțel beton care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale, societatea consideră că este inadmisibil și nelegal ca pe baza unor simple „*suspiciuni*” ale echipei de inspecție fiscală cu privire la marfa livrată de .X. către SC .X. SRL, SC .X. SRL să fie obligată la plata unor impozite și taxe suplimentare, în condițiile în care dintre toate persoanele implicate în tranzacția cu aceste mărfuri, SC .X. SRL este singura care are documente justificative pe care le-a înregistrat în contabilitate, a depus declarații fiscale și a plătit către bugetul de stat impozit pe profit, fiind ținută să răspundă pentru fapte care, în primul rând, nu îi aparțin, iar în al doilea rând, nu au fost dovedite.

c) cu privire la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei (compusă din TVA în sumă de .X. lei achitată de societate în timpul inspecției fiscale și din TVA în sumă de .X. lei ce a fost stabilită prin decizia de impunere), aferentă livrărilor intracomunitare efectuate în perioada 2010-2012, către diverși clienți din .X. și .X. care i-au comunicat coduri valide de TVA, și

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, societatea menționează că transportul bunurilor din România în statul membru de destinație a fost efectuat de clienții SC .X. SRL sau de transportatori contractați de către aceștia, iar conform scrisorilor de

transport marfa a părăsit teritoriul României și a fost descărcată la locațiile situate în .X., respectiv .X..

Societatea consideră ca fiind nelegale și netemeinice constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora documentele de transport puse la dispoziție de SC .X. SRL nu reflectă realitatea efectuării transportului de bunuri din România în .X. și în .X. și nu sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât aceste livrări intracomunitare efectuate de SC .X. SRL în perioada 2010-2012 către clienții din .X. și .X. au făcut obiectul unor verificări anterioare de către organele fiscale, ocazie cu care a oferit întregul suport pentru a lămurii modalitatea de derulare a operațiunilor intracomunitare verificate și a rezultat „fără dubiu” că a aplicat scutirea de TVA a operațiunilor intracomunitare în conformitate cu prevederile legale.

Societatea susține că dreptul de a aplica scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare trebuie analizat prin raportare la următoarele aspecte relevante:

- buna credință a SC .X. SRL în efectuarea livrărilor intracomunitare;
- deținerea și prezentarea organelor de control a dovezilor care justifică, la prima vedere, dreptul la scutirea de TVA a livrărilor intracomunitare;
- luarea tuturor măsurilor rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare efectuate nu determină societatea să participe la o fraudă fiscală.

SC .X. SRL consideră că esențial în argumentarea bunei credințe a sa este să prezinte condițiile contractuate de efectuare a livrărilor intracomunitare și procedurile sale interne pentru efectuarea acestor livrări. Astfel:

- toate livrările au fost agreate și efectuate conform condițiilor Incoterms „.X.” și „.X.”. În cazul condiției „.X.”, SC .X. SRL, în calitate de vânzător, și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul în care a pus la dispoziția cumpărătorului în depozitele SC .X. SRL sau într-un alt loc numit, fără încărcarea bunurilor în vreun mijloc de transport trimis să le ridice. Conform condiției „.X.”, SC .X. SRL și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul în care a predat bunurile în custodia transportatorului numit de cumpărător, în locul numit, conform ambelor condiții, responsabilitatea transportului către statul membru convenit este în sarcina cumpărătorului.

- prețul bunurilor era achitat de beneficiari integral în avans, înainte de încărcarea acestora în mijloacele de transport;

- dreptul de proprietate asupra bunurilor s-a transmis de la SC .X. SRL către cumpărători la momentul achitării integrale a prețului. Societatea susține că la momentul încărcării în mijloacele de transport, cumpărătorul avea puterea de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, de unde rezultă în mod evident că SC .X. SRL nu mai avea un control asupra traseului și destinației acestora, controlul aparținând exclusiv cumpărătorilor intracomunitari, în calitate de proprietari. Prin urmare, societatea consideră că nu mai era în îndatorirea sa, să supravegheze ce se întâmplă efectiv cu marfa și cu documentele de transport după ce mijlocul de transport (pus la dispoziție de către client) părăsea depozitul SC .X. SRL.

- transportul din România în .X., respectiv .X., era asigurat exclusiv de către cumpărătorii intracomunitari, prin transportatori contractați de către aceștia, SC .X. SRL nu a avut obligația de a transporta bunurile livrate intracomunitar și nu a contractat niciodată servicii de transport internațional privind aceste bunuri.

Societatea menționează că condițiile contractuale prezentate au o importanță deosebită, întrucât prin hotărârea pronunțată în cauza C-273/11, Curtea Europeană de Justiție, a precizat că atunci când cumpărătorul are dreptul de a dispune de bunuri ca un proprietar în statul membru de livrare și își asumă obligația de a transporta bunurile în statul-membru de destinație, dovezile pe care vânzătorul le poate pune la dispoziția autorităților fiscale depind în esență de informațiile care îi sunt furnizate de către cumpărător.

Totodată, societatea susține că prin hotărârea C-409/04, Curtea Europeană de Justiție a statuat faptul că deși livrarea intracomunitară este supusă condiției obiective a transferului fizic al bunurilor în afara statului membru de livrare, se dovedește dificil chiar și pentru autoritățile fiscale, din cauza eliminării controlului la frontiere dintre statele membre, să se asigure dacă mărfurile au părăsit sau nu în mod fizic teritoriul respectivului stat membru.

SC .X. SRL citează răspunsul dat de .X. la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a verifica ieșirile din țară prin punctele de frontieră a mijloacelor de transport înscrise pe scrisorile de transport aferente facturilor emise clienților intracomunitari și precizează că a considerat necesar acest lucru, din două considerente:

- în primul rând, răspunsul .X. nu este concludent și nu se poate stabili pe baza datelor furnizate de către această autoritate dacă

mijloacele de transport indicate în scrisorile de transport au părăsit teritoriul național sau nu;

- în al doilea rând, informațiile care pot fi obținute de către organele de control fiscal ale statului sunt foarte limitate, ceea ce înseamnă că nici măcar dacă SC .X. SRL s-ar fi angajat la o *probatio diabolica* nu putea determina dacă mijloacele de transport au trecut sau nu prin punctele de frontieră.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea concluzionează că singura modalitate prin care putea verifica transportul efectiv al bunurilor în statul membru de destinație consta în verificarea faptului că există confirmarea cumpărătorului pe documentul de transport că bunurile au fost descărcate în statul membru de destinație.

SC .X. SRL prezintă în susținerea contestației procedura de lucru, în baza căreia susține că a înregistrat în contabilitate livrarea intracomunitară și a cuprins-o în declarațiile fiscale corespunzătoare operațiunii efectuate, astfel:

- pentru fiecare livrare intracomunitară, primea o comandă scrisă a clientului, transmisă prin fax sau e-mail. Întrucât transportul era asigurat de client, comanda indica numărul de înmatriculare al mijlocului de transport și numele șoferului care urma să ridice marfa;

- pe baza comenzii scrise, verifica codul de înregistrare în scop de TVA al clientului prin aplicația VIES și constatând valabilitatea acestuia, emitea factura proformă pentru achitarea în avans a prețului de către client;

- după încasarea prețului, șoferul delegat de client, se prezenta la SC .X. SRL pentru încărcarea mărfurilor și prezenta departamentului contabil scrisoarea de transport (CMR), ștampilată de către transportator, copia cărții sale de identitate și, în unele cazuri, copia talonului mijlocului de transport;

- după verificarea de către departamentul contabil a identității șoferului cu cel indicat în comanda clientului, șoferul se prezenta la încărcat, cu copia comenzii. La încărcare, gestionarul SC .X. SRL verifica dacă mijlocul de transport venit la încărcare corespunde cu cel indicat în comandă;

- după cântărirea mărfurilor, șoferul se prezenta la contabilitate unde se întocmeau livrarea de ieșire, packing list, invoice și factura. Tot în cadrul departamentului contabil al SC .X. SRL, în cazurile în care CMR nu erau deja completate, se completau cu datele SC .X. SRL la furnizor, adresa locului de încărcare, data încărcării, datele clientului la destinatar și la locul de descărcare, documentul însoțitor

(packing list), tipul și cantitatea mărfii, numărul mașinii și numele șoferului, pe baza delegației emise de client și a verificărilor deja efectuate. Toate exemplarele originale ale CMR rămâneau la șofer, SC .X. SRL păstrând doar o copie;

- în decurs de 10 zile de la data încărcării, SC .X. SRL primea de la un delegat al clientului un CMR original, cu semnătura șoferului și cu ștampila și semnătura clientului.

Având în vedere prezumția relativă a bunei-credințe care operează în favoarea sa, societatea consideră că a prezentat mai sus numeroase elemente care fac dovada bunei sale credințe. Astfel, buna credință a sa constă în încrederea pe care a avut-o în faptul că documentele de transport puse la dispoziție de clienții intracomunitari, semnate și ștampilate de către aceștia și de către transportator, reflectă modalitatea reală de efectuare a transportului, SC .X. SRL având convingerea că operațiunile sale reprezintă livrări intracomunitare scutite de TVA.

De asemenea, societatea susține că argumentul hotărâtor al „culpei” SC .X. SRL menționat în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că nu există dovezi convingătoare că bunurile au fost descărcate în .X. *„deoarece comerciantul bulgar nu are nici echipament și nici facilități necesare pentru această activitate”* este ridicol și nu are nicio legătură cu obligațiile îndeplinite strict legal de SC .X. SRL. Mai mult, chiar din constatările cuprinse în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală, rezultă că o mare parte a mărfurilor a fost declarată de clienții .X.. Nu în ultimul rând, societatea învederează faptul că nici ea și nici personalul său, nu avea vreun interes în obținerea scutirii de TVA a livrărilor intracomunitare, acest mecanism fiind creat în beneficiul clientului extern care primește factura fără TVA.

În ceea ce privește documentele ce trebuie prezentate pentru a proba dreptul la scutirea de TVA, societatea face trimitere la hotărârile Curții Europene de Justiție, respectiv:

- la cauza C-273/11 unde s-a statuat faptul că *„în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în principal principiile securității juridice și proporționalității”*, precum și faptul că *„obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită în tranzacții similare”* și

- la cauza C-409/04, unde Curtea a reținut faptul că „ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, stabilind o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului de scutire, să poată să oblige ulterior acest furnizor să achite TVA aferentă acestei livrări în cazul în care se dovedește că, din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare”, precum și faptul că „articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din a șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă”.

În privința măsurilor rezonabile aflate în puterea SC .X. SRL, pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă fiscală, societatea face referire la definiția prevăzută de art.128 alin.(9) din Codul fiscal, susținând că aceste prevederi legale o degreveză de verificarea faptică a destinației bunurilor, în sensul că măsurile rezonabile trebuie analizate prin raportare la faptul că livrările nu au fost făcute direct de către SC .X. SRL, în calitate de furnizor, ci de o altă persoană în contul clientului extern și, prin urmare măsurile rezonabile ce puteau fi luate de SC .X. SRL și probele aflate la dispoziția acesteia au depins esențialmente de elementele furnizate de client.

SC .X. SRL menționează faptul că esențial pentru aprecierea măsurilor rezonabile aflate la îndemâna sa pentru a se asigura că nu participă la o fraudă fiscală, a fost faptul că odată cu achitarea în avans a prețului, dreptul de proprietate asupra bunurilor era transferat beneficiarului, iar obligația de a transporta bunurile către .X., respectiv .X., era asumată tot de beneficiar.

Tot cu referire la măsurile rezonabile întreprinse, societatea precizează că dosarele sale privind livrările intracomunitare cuprind și

alte documente decât cele de transport (cu titlu de exemplu, copii ale cărților de identitate ale șoferilor, copii taloane mașini, comenzi, delegații către transportatori), iar toate aceste documente au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că referirea organelor de inspecție fiscală la interpretarea dată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-285/09, ce are în vedere situația participării active a vânzătorului la fraudă fiscală, respectiv la o livrare intracomunitară de bunuri care a avut loc în mod real, dar în cadrul acesteia, furnizorul a disimulat identitatea adevăratului cumpărător pentru a permite acestuia din urmă să se sustragă de la plata TVA, este o situație-premiză fundamental contradictorie cu toate celelalte constatări cuprinse în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, societatea consideră că este vădit netemeinică motivarea organelor de inspecție fiscală prin referire la un paragraf din interpretarea dată de Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-273/11, conform căruia *„articolul 28 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE [...] nu se opune ca, [...] vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, [...]”*, întrucât aceste prevederi nu sunt aplicabile în speță, având în vedere că echipa de inspecție fiscală nu a făcut nicio dovadă în sensul că SC .X. SRL nu și-a îndeplinit vreo obligație în efectuarea livrărilor intracomunitare sau că știa sau ar fi trebuit să știe că e implicată fără voia sa într-o fraudă fiscală.

În ceea ce privește controalele încrucișate efectuate de .X., Secția .X., la transportatorii menționați în scrisorile de transport aferente livrărilor intracomunitare, în urma cărora s-a constatat că o parte din transportatori au declarat că nu au efectuat transporturi de mărfă în .X., respectiv .X., societatea menționează următoarele:

- este în posesia unor documente conform cărora acești transportatori au efectuat transportul din România către locații de descărcare din .X. și .X., în baza relației contractuale stabilite exclusiv între clientul extern și transportator;

- nu a existat niciun motiv pentru a pune la îndoială indicațiile conținute în scrisorile de transport sau autenticitatea acestora;

- nu își poate asuma rolul de organ de cercetare penală și nu este în măsură să se pronunțe cu privire la caracterul fals sau adevărat al unor înscrisuri.

- pentru identitate de rațiune, societatea solicită aplicarea aceeași soluții ca și în Decizia .X./2013 pronunțată de Curtea de Apel

.X., Secția a .X.-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr..X., unde s-a reținut că potrivit informațiilor transmise de autoritățile fiscale din .X., unul din clienții .X. ai furnizorului român a întocmit pentru produsele achiziționate intracomunitar facturi către societăți din România, produsele fiind transportate de la locul inițial de încărcare din România direct către celelalte două societăți din România (fără ca produsele să părăsească fizic teritoriul României). În cazul altui client al aceluiași furnizor român, organele fiscale bulgare au constatat nedeclararea de către client a achizițiilor intracomunitare, respectiv nedeclararea deconturilor de TVA în conformitate cu prevederile legale, iar instanța a apreciat că astfel de împrejurări nu sunt de natură a înlătura dreptul furnizorului român la scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

d) cu privire la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către .X. (în perioada .X./2010-.X./2011) și .X. (în perioada .X./2011-.X./2011), respectiv în perioada când cei doi clienți .X. nu aveau codurile de TVA active,

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
societatea menționează că modalitatea de derulare a acestor operațiuni intracomunitare a fost similară celei descrise la punctul c) menționat mai sus.

Și în acest caz, societatea consideră că a efectuat livrările intracomunitare conform prevederilor legale, fiind îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea susține că practica sa era să verifice valabilitatea codului de TVA anterior efectuării unei livrări către clientul intracomunitar, prin una din modalitățile prevăzute de OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, respectiv prin accesarea aplicației VIES pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, însă problema nu este faptul că nu a verificat codurile de TVA, ci faptul că autoritățile fiscale nu sunt prompte în înregistrarea anulării codurilor de TVA, precum și faptul că anularea codului de TVA poate fi făcută cu efect retroactiv. Astfel, cu titlu de exemplu, societatea precizează că derulează operațiuni comerciale cu un client bulgar în luna .X. 2011, autoritățile fiscale din .X. dispun anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA al clientului bulgar în

luna .X./2011, anularea producând efecte retroactive începând cu luna .X./2011.

Prin urmare, societatea consideră că inactivarea codurilor de TVA ale clienților ulterior derulării operațiunilor cu SC .X. SRL sau, după caz, omisiunea autorităților de a înregistra prompt inactivarea codului de TVA în sistemul VIES nu este de natură să afecteze validitatea operațiunilor intracomunitare efectuate de SC .X. SRL, întrucât la data emiterii facturilor către .X. și .X., era îndreptățită să considere aceste operațiuni ca și operațiuni intracomunitare și faptul că toate condițiile de justificare a scutirii de TVA erau întrunite, făcând totodată trimitere și la hotărârea C-273/11, unde Curtea Europeană de Justiție a interpretat directiva în sensul celor de mai sus.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală pentru perioada .X./2009 - .X./2012, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestate.

a) cu privire la suma de .X. lei, respectiv:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în luna mai 2009, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției activului „ambarcațiune și accesorii”, pentru care nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile;
- în perioada 2009-2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, respectiv suma de .X. lei aferentă activului menționat mai sus, și suma de .X. lei aferentă clădirii din .X., str. .X..

Prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente din care să rezulte activitatea desfășurată în clădirea din .X., str. .X., precum și veniturile impozabile din exploatarea activului ambarcațiune și accesorii, iar prin adresa nr. 2013, reprezentantul societății a afirmat că:

- imobilul din .X., str. .X. a fost folosit „*ocasional, pentru depozitarea temporară a materialelor de construcții, pentru parcare temporară a camioanelor destinate transportului mărfurilor și pentru efectuarea unor lucrări de reparații și întreținere a acestora*” și că „*până*

în prezent nu s-a reușit semnarea unui contract de închiriere”, dar se încearcă în continuare găsirea unui „chiriaș al spațiului”;

- ambarcațiunea și accesoriile aferente au fost achiziționate „cu scopul de a fi utilizate pentru transportul materialelor comercializate de societate”, iar pentru că „nu s-a reușit încheierea de contracte în aceste condiții de transport, ambarcațiunea a fost utilizată pentru protocol”.

Având în vedere motivațiile reprezentantului legal al societății și faptul că acesta nu a prezentat niciun document care să justifice utilizarea acestor active în scopul activității desfășurate de contribuabil (de exemplu: avize de însoțire a mărfii în condițiile în care clădirea din .X., str. .X. ar fi fost utilizată ca și depozit de marfă sau facturi sau avize de însoțire pentru marfa livrată beneficiarilor cu ajutorul ambarcațiunii, foi de parcurs etc.), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției activului ambarcațiune și accesorii, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din același act normativ menționat mai sus;
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

b) cu privire la suma de .X. lei, respectiv:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X.-.X. 2010, în baza contractului de furnizare produse nr..X./2009, încheiat între SC .X. SRL și .X., societatea a achiziționat oțel beton de la .X. în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

Marfa achiziționată de SC .X. SRL a fost livrată de .X. direct către SC .X. SRL din județul .X., care la acea dată avea același administrator ca și .X.. Livrarea s-a efectuat în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2009 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de vânzător, SC .X. SRL, în calitate de cumpărător și .X., în calitate de girant.

Livrarea bunurilor către SC .X. SRL s-a efectuat în condițiile aplicării prevederilor art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată, respectiv prin aplicarea măsurilor

de simplificare în ceea ce privește TVA, SC .X. SRL, fiind la acea dată societate în insolvență.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru marfa achiziționată de SC .X. SRL au fost emise de către .X. un număr de .X. facturi, data de întocmire a acestor facturi corespunde unui număr de .X. zile din .X./2009 și .X. zile din .X./2009, valoarea pe factură fiind de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei;

- întrucât prețul de livrare mediu cu TVA este de .X. lei, rezultă că pentru fiecare factură cantitatea livrată de .X. variază între .X. kg și .X. lei. La control s-a constatat că marfa livrată de .X. a avut loc de descărcare localitatea .X., jud..X., adresa furnizată de SC .X. SRL, așa cum rezultă din dispozițiile de livrare întocmite de SC .X. SRL;

- conform art.3.2 din contractul de furnizare de produse nr..X./2009, *„transportul produselor și cheltuielile de transport sunt în sarcina furnizorului”*, iar potrivit art.3.7 din același contract *„factura va fi trimisă la sediul cumpărătorului și va fi considerată primită de către cumpărător numai în situația în care ea va fi însoțită de către avizul de însoțire marfă semnat și ștampilat de către clientul la locația la care s-a efectuat livrarea și de dispoziția de livrare aferentă ...”*;

- transportul bunurilor a fost efectuat cu mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare .X. înscris pe facturi și avizele de însoțire a mărfii. Astfel, spre exemplificare, organele de inspecție fiscală prezintă următoarele situații:

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de

.X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X.;

- pentru justificarea transportului cantității de .X. kg .X. din data de .X./2009 conform facturii nr..X., societatea a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, toate întocmite în data de .X./2009, fiecare aviz având consemnată cantitatea de .X. kg, mijlocul de transport înscris pe factură și avize fiind .X..

Din verificarea bazei de date la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- .X. are declarat ca obiect de activitate principal „.X.”, Cod .X., iar ultimul bilanț depus de .X. este aferent anului 2008;

- din verificarea datelor din declarația .X. depusă de .X. pentru trimestrul II 2009, s-a constatat că principalii furnizori ai acestei societăți (reprezentând aproximativ 91% din totalul achizițiilor din semestrul II 2009) sunt SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, toate cele trei societăți având declarat ca sediu social aceeași locație din .X.. Acestea nu au depus deconturi de TVA în anul 2009 și nici în perioada următoare, nu au depus bilanțuri contabile începând cu anul 2009 și nu se cunosc detalii despre acționarii și administratorii lor. Principalii clienți ai .X. (reprezentând aproximativ 72% din totalul livrărilor din semestrul II 2009) sunt SC .X. SRL și SC .X. SRL;

- începând cu data de .X./2010, .X. nu a mai depus declarații fiscale;

- mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare .X. reprezintă o autoutilitară cu suprastructura deschisă marca .X., cu o sarcină maximă de .X. kg, an fabricație 2000, înmatriculată de .X. la data de .X./2009 și radiată în data de .X./2010. Distanța dintre locul de încărcare a mărfii (respectiv localitatea .X., jud..X.) și locul de descărcare a acesteia (localitatea .X., jud..X.) este de .X. km;

- urmare controlului încrucișat efectuat la .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. au încheiat Procesul verbal nr..X./2011, care a fost transmis instituțiilor de cercetare penală cu adresa nr..X./2011, iar .X. a fost propusă pentru includerea în lista contribuabililor inactivi prin referatul nr..X./2011.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa care a făcut obiectul vânzării nu este însoțită de certificate de calitate și conformitate, așa cum este prevăzut în contract.

De asemenea, având în vedere distanța dintre locul de încărcare și locul de descărcare a mărfii, capacitatea mijlocului de transport și datele înscrise pe avizele de însoțire a mărfii (data și ora întocmirii) rezultă imposibilitatea fizică de efectuare a acestor tranzacții între SC .X. SRL, .X. și SC .X. SRL.

Având în vedere cele constatate, respectiv:

- identitatea furnizorului .X., cu un comportament fiscal aparent normal, înregistrat ca plătitor de TVA, nefuncționând la sediul social declarat și fără a-și îndeplini obligațiile declarative privind obligațiile fiscale față de bugetul de stat;

- nejustificarea realizării transportului mărfurilor de la locul de încărcare la locul de descărcare;

- neprezentarea documentelor care să ateste conformitatea și calitatea mărfurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale;

- neadministrarea probelor în dovedirea situației de fapt fiscale, în conformitate cu art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de către SC .X. SRL care este obligată să dovedească actele și faptele care au stat la baza efectuării operațiunilor de achiziționare a mărfurilor de la .X.;

- suspiciunile care planează asupra provenienței cantităților de oțel beton care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de .X. și înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL nu fac dovada efectuării operațiunilor și în consecință nu pot constitui documente justificative în sensul art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL, următoarele obligații fiscale:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Decizia nr..X./2013 pronunțată în recurs de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție;

- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Decizia nr..X./2013 pronunțată în recurs de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție;

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

- c) cu privire la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei (calculată ca diferență între TVA în sumă .X. lei, stabilită suplimentar pentru perioada 2010-2012, și TVA în sumă de .X. lei, declarată de societate în decontul de TVA al lunii .X. 2012) aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către diverși clienți din .X. și .X. care i-au comunicat coduri valide de TVA, și

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010-2012, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, societatea a înregistrat în evidența contabilă livrări de bunuri către diverși beneficiari din .X. și .X., obiectul vânzării fiind materiale de construcții, în special oțel beton, livrările efectuându-se din diverse puncte de lucru ale societății. În ceea ce privește transportul bunurilor, persoana care va asigura, pe cheltuiala și riscul propriu, încărcarea produselor la sediul vânzătorului și transportul acestora este cumpărătorul.

Organele de inspecție fiscală au constatat că contravaloarea bunurilor vândute s-a încasat de SC .X. SRL integral, în avans, prin virament bancar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încadrat aceste livrări ca fiind livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru justificarea încadrării în categoria livrărilor intracomunitare și în consecință scutirea de TVA a acestora, societatea a prezentat la control următoarele documente:

- facturi și invoice-uri;
- scrisori de transport (CMR) în copie pentru fiecare factură, emise de diverși transportatori purtând semnătura și ștampila SC .X. SRL, a transportatorului și a cumpărătorului.

Din verificarea efectuată cu privire la realitatea și legalitatea acestor livrări, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada supusă verificării au fost efectuate de către organele fiscale din cadrul Direcției generale .X., diverse verificări în baza adreselor primite de la Serviciul schimb internațional de informații, prețuri de transfer. Prin aceste adrese, organele fiscale din .X. și din .X. au solicitat informații cu privire la diverși parteneri, astfel:

- referitor la livrările către societatea .X., în adresa emisă de Administrația fiscală din .X. se precizează că *„comerciantul bulgar neagă primirea bunurilor și serviciilor din România, nu a declarat și a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de la SC .X. SRL”;*

- referitor la livrările către societatea .X., în adresa emisă de Administrația fiscală din .X. se precizează că *„în timpul controlului la comerciantul bulgar, inspectorii au stabilit că acesta a achiziționat materiale de construcții de la comercianți români, aceleași bunuri fiind declarate ca livrări intracomunitare către alți comercianți români. Nu avem dovezi convingătoare că bunurile au fost descărcate în .X., deoarece comerciantul bulgar nu are echipamentul și nici facilitățile necesare pentru această activitate. Pentru ambele destinații transportatorii români au fost companii din România. S-au găsit diferențe între achizițiile intracomunitare declarate de comerciantul bulgar și livrările intracomunitare declarate de contribuabilul din România.”;*

- referitor la livrările către societatea .X., în adresa emisă de Administrația fiscală din .X. se precizează că cercetarea are în vedere faptul că această societate este considerată ca fiind un comerciant cu

risc, existând posibilitatea unei fraude, precum și faptul că achizițiile declarate de societatea .X. nu sunt în concordanță cu informațiile din VIES;

- referitor la livrările către societatea .X., în adresa emisă de Administrația fiscală din .X. se precizează că aceasta este considerată ca fiind un comerciant implicat în fraudă, nu are documente, nu a depus cererea de rambursare TVA pentru trimestrul .X. din 2011 și nici nu a declarat vreo achiziție și că „.X. este un comerciant fantomă. Nu avem documente disponibile pentru inspecție.”;

- referitor la livrările către societatea .X., în adresa emisă de Administrația fiscală din .X. se precizează că aceasta este considerată ca fiind un comerciant cu risc, nu a declarat achiziții intracomunitare și nu are niciun document și că „contribuabilul maghiar este un comerciant fantomă și nu deținem niciun document pentru inspecție.”

Cu privire la livrările facturate de SC .X. SRL către diverse firme din .X., .X., Secția .X., a efectuat verificări cu privire la legalitatea scutirii TVA aferentă acestor livrări intracomunitare efectuate în cursul anului 2011. Astfel, s-au solicitat controale încrucișate la transportatorii menționați în scrisorile de transport aferente livrărilor facturate de SC .X. SRL. Din verificările efectuate la transportatorii care au răspuns solicitării de control încrucișat s-a constatat că în majoritatea cazurilor, aceste firme nu au efectuat transporturi de marfă în .X. în perioada înscrisă în facturi și scrisori de transport.

În ceea ce privește livrările facturate de SC .X. SRL către .X., .X., Secția .X., a efectuat verificări cu privire la legalitatea scutirii TVA aferentă acestor livrări intracomunitare efectuate în cursul anului 2011. Astfel, urmare verificării transportatorilor menționați în scrisorile de transport a rezultat că societățile transportatoare, cu excepția SC .X. SRL, nu au efectuat servicii de transport de bunuri în .X. în anul 2011.

Prin urmare, prin Procesele verbale nr..X./2012 și nr..X./2013, .X., Secția .X., a constatat că nu se justifică scutirea de TVA operată de SC .X. SRL în baza prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările efectuate către partenerii .X..

Pentru verificarea realității transporturilor intracomunitare facturate de SC .X. SRL către .X. și .X., în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat .X. verificarea ieșirilor din țară prin punctele de frontieră a mijloacelor de transport înscrise în CMR-urile aferente facturilor emise către:

- partenerii .X.: .X. și .X. și
- partenerii ungari: .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

Din confruntarea datelor furnizate de .X. cu cele din situațiile centralizatoare cu mijloacele de transport înscrise pe CMR-urile aferente facturilor emise de SC .X. SRL au rezultat următoarele:

- anul 2011:

- în cazul clientului .X., mijlocul de transport înscris pe CMR-uri este .X., număr de înmatriculare ce nu apare în baza de date a .X., atât pentru punctul de trecere a frontierei pod .X., cât și pentru celelalte puncte de trecere a frontierei;

- în cazul clientului .X. pentru livrările facturate în luna .X./2011, numerele de înmatriculare .X. și .X. nu figurează în evidența .X., iar pentru livrările facturate în perioada .X.-.X./2011 din verificarea efectuată prin sondaj pentru nr. de înmatriculare .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., înscrise pe CMR-uri a rezultat că acestea nu apar în evidența prezentată de .X., pentru punctul de trecere a frontierei pod .X., iar pentru celelalte puncte de trecere a frontierei, pentru livrările facturate în perioada .X.-.X. 2011, dintre numerele de înmatriculare .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., înscrise pe CMR-uri a rezultat că în baza de date a .X. apare doar vehiculul cu numărul de înmatriculare .X. care a ieșit din țară în data de .X./2011, .X./2011 și .X./2011;

- în cazul clienților .X. și .X., numerele de înmatriculare înscrise pe CMR-uri nu apar în evidența .X.;

- în cazul clientului .X., dintre numerele de înmatriculare înscrise pe CMR-uri în evidența .X. apar doar .X. și .X. care au ieșit din România în data de .X./2011 prin vama .X.. Conform situației centralizate privind livrările facturate de SC .X. SRL către clientul ungar rezultă că în luna .X. 2011, pe CMR-urile aferente facturilor nu apar numerele de înmatriculare de mai sus;

- în cazul clientului .X., din verificarea efectuată prin sondaj pentru numerele de înmatriculare .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. înscrise pe CMR-uri a rezultat că acestea nu se regăsesc în evidența .X. pentru perioada în care au fost efectuate livrările, respectiv .X. - .X./2011;

- în cazul clientului .X., numărul de înmatriculare înscris pe CMR-ul din .X./2011 se regăsește în evidența .X. în data de .X./2011, numărul de înmatriculare .X. înscris pe CMR-ul din .X./2011 apare în evidența .X. în data de .X./2011, iar numărul de înmatriculare .X. înscris pe CMR-urile din datele de .X./2011 și .X./2011 apar în evidența .X. doar în data de .X./2011;

- în cazul clientului .X., din verificarea numerelor de înmatriculare .X., .X., .X. și .X. înscrise pe CMR-uri a rezultat că în

perioada în care au fost facturate livrările de SC .X. SRL aceste numere de înmatriculare nu apar în evidența .X.;

- în cazul clientului .X., din verificarea numerelor de înmatriculare .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X., înscrise pe CMR-uri a rezultat că în evidența .X. apar doar vehiculele cu numerele de înmatriculare .X. care a ieșit din țară în datele de .X./2011, .X./2011 și .X./2011 și .X. care a ieșit din țară în data de .X./2011.

- anul 2012:

- pentru livrările facturate de SC .X. SRL în perioada .X. – .X./2012 către .X., din verificarea efectuată prin sondaj pentru numerele de înmatriculare .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., înscrise pe CMR-uri a rezultat că acestea nu apar în evidența prezentată de .X. pentru punctul de trecere a frontierei pod .X., atât pentru punctul de trecere a frontierei pod .X., cât și pentru celelalte puncte de trecere a frontierei;

- pentru livrările facturate de SC .X. SRL către partenerii ungari : .X. și .X., din verificarea efectuată prin sondaj a numerelor de înmatriculare înscrise pe CMR-urile aferente facturilor a rezultat că acestea nu se regăsesc în evidența transmisă de .X..

De asemenea, din verificarea prin sondaj în baza de date existentă la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și pusă la dispoziție de Autoritatea .X. a numerelor de înmatriculare ale mijloacelor de transport înscrise pe facturi și documente de transport care au stat la baza livrărilor către .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- numerele de înmatriculare .X. (.X.), .X. și .X. (.X.) aparțin SC .X. SRL, ele apărând înscrise pe CMR-uri a căror transportatori declarați sunt SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X.. În cazul SC .X. SRL, din datele existente pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a constatat că societatea este inactivă din .X./2009;

- numărul de înmatriculare .X. nu există, iar .X. aparține SC .X. SRL și reprezintă o recorcă radiată în 2007;

- numerele de înmatriculare .X. (.X.) și .X. (.X.) aparțin SC .X. SRL, iar pe CMR-uri și facturi transportatorul declarat este .X..

Totodată, din verificarea efectuată în baza de date existentă la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și pusă la dispoziție de Autoritatea .X. cu privire la numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport înscrise în documentele de transport și facturi care au stat la baza livrărilor către .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- numărul de înmatriculare .X. este valabil din data de .X./2011 și aparține unei utilitare cu suprastructură deschisă, proprietar fiind .X. SA;

- numărul de înmatriculare .X. este valabil din data de .X./2010 și aparține unui .X., proprietar fiind SC .X. SRL .X.;

- numărul de înmatriculare .X. este valabil din data de .X./2012 și aparține unui autoturism .X., proprietar fiind .X. din județul .X., iar în perioada .X./2011-.X./2012, proprietar al autoturismului cu numărul de înmatriculare .X. a fost .X. din județul .X.;

- numărul de înmatriculare .X. este valabil în perioada .X./2006-.X./2012 și aparține unei .X., proprietar fiind .X.;

- numărul de înmatriculare .X., valabil în data de .X./2011 aparține unei .X.; numărul de înmatriculare .X., valabil din data de .X./2011 aparține unei autoutilitare .X.; numărul de înmatriculare .X., valabil din data de .X./2011 aparține unei .X.; numărul de înmatriculare .X., valabil din data de .X./2011 aparține unei autoutilitare .X., pentru toate acestea proprietar fiind .X. din județul .X.;

- numărul de înmatriculare .X. este valabil din data de .X./2011 și aparține unei autoutilitare .X., proprietar fiind .X..

Astfel, conform informațiilor de mai sus, pe documentele de transport figurează ca și transportator .X. (care și-a schimbat denumirea în .X.) care este și beneficiar al livrărilor, iar din verificarea numerelor de înmatriculare a mijloacelor de transport înscrise pe documente rezultă că acestea aparțin unor persoane fizice sau juridice române ce nu apar menționate pe documentele de transport.

În ceea ce privește proveniența bunurilor ce au făcut obiectul livrărilor intracomunitare, organele de inspecție fiscală au constatat că :

- în cazul livrărilor către .X., cea mai mare parte din bunuri (oțel beton) provine de la SC .X. SRL, cu sediul în .X., iar prin adresa nr..X./2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au solicitat un control încrucișat la SC .X. SRL în relație cu SC .X. SRL în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor dintre aceste societăți. Prin adresa emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. se precizează că nu s-a putut efectua un control la SC .X. SRL întrucât reprezentantul legal al acestei societăți nu a fost găsit. Verificarea a fost solicitată în vederea soluționării adresei nr..X. emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel .X..

- în cazul livrărilor către clientul .X. cea mai mare parte din bunuri (oțel beton) provine de la SC .X. SRL și acestea au fost livrate direct către .X., iar prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au solicitat un control încrucișat la

SC .X. SRL privind realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale derulate cu SC .X. SRL. Prin adresa emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. se precizează că în data de .X./2012 s-a demarat o acțiune de control încrucișat la SC .X. SRL în urma căreia s-a constatat că această societate nu funcționează la sediul declarat, iar prin referatul nr..X./2012 s-a propus includerea societății pe lista contribuabililor inactivi.

Având în vedere cele menționate mai sus, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA 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, jurisprudența Curții Europene de Justiție în cauzele C-409/04 Teleos, C-285/09, C-273/11 „Mecsek-Gabona KFT” împotriva „Nemzeti Ado-es Vamhivatal Del – dunantuli Regionalis Ado Foiagazgatosaga”, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de transport (CMR-uri) puse la dispoziție de societate nu reflectă realitatea efectuării transportului de bunuri din România în statele intracomunitare de destinație (.X. și .X.), motiv pentru care au colectat TVA aferentă acestor operațiuni în sumă de .X. lei și au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza constatărilor organelor Gărzii financiare .X. și a deciziilor administratorului societății, SC .X. SRL a procedat la înregistrarea în evidența contabilă și declararea în decontul de TVA a lunii .X./ 2012 a TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor efectuate către diverși parteneri din .X., iar diferența de .X. lei aferentă livrărilor efectuate către diverși parteneri din .X. și .X. a fost înregistrată și declarată de unitate în deconturile de TVA ale lunilor februarie, .X., mai și .X./ 2013.

TVA colectată aferentă livrărilor efectuate de SC .X. SRL către diverși parteneri din .X. și .X., în sumă totală de .X. lei a fost achitată la bugetul de stat conform ordinelor de plată din datele de .X./2013, .X./2013, .X./2013, .X./2013, .X./2013 și .X./2014.

Urmare acestui fapt, din debitul total stabilit suplimentar în valoare de .X. lei, societatea a înregistrat și declarat în evidența contabilă în luna .X./2012 suma de .X. lei, rezultând un debit suplimentar de plată la .X./2012 în sumă de .X. lei.

d) cu privire la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de mărfuri către societățile din .X. .X. Automobile și .X., în perioada .X. -.X./2011, perioadă în care acești clienți nu aveau codurile de TVA active, conform Raportului privind informațiile primite prin sistemul VIES.

Având în vedere pct.2 din Anexa nr.1 a OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în România, și art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă TVA aferentă achiziției activului „ambarcațiune și accesorii” și cheltuielile cu amortizarea activelor „ambarcațiune și accesorii” și „clădire .X., str. .X.” sunt deductibile, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente prin care să justifice utilizarea acestor active în vederea obținerii de venituri impozabile și implicit în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în luna mai 2009, SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției activului „ambarcațiune și accesorii”, pentru care nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile.

- în perioada 2009-2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, respectiv suma de .X. lei aferentă activului menționat mai sus, și suma de .X. lei aferentă clădirii din .X., str. .X..

Prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente din care să rezulte activitatea desfășurată în clădirea din .X., str. .X., precum și veniturile impozabile din exploatarea activului ambarcațiune și accesorii, iar prin adresa nr..X./2013, reprezentantul societății a precizat:

- imobilul din .X., str..X. a fost folosit *„ocazional, pentru depozitarea temporară a materialelor de construcții, pentru parcare temporară a camioanelor destinate transportului mărfurilor și pentru efectuarea unor lucrări de reparații și întreținere a acestora”* și că *„până în prezent nu s-a reușit semnarea unui contract de închiriere”*, dar se încearcă în continuare găsirea unui *„chiriaș al spațiului”*;

- ambarcațiunea și accesoriiile aferente au fost achiziționate *„cu scopul de a fi utilizate pentru transportul materialelor comercializate de societate”*, iar pentru că *„nu s-a reușit încheierea de contracte în aceste condiții de transport, ambarcațiunea a fost utilizată pentru protocol”*.

Având în vedere motivațiile reprezentantului legal al societății și faptul că acesta nu a prezentat niciun document care să justifice utilizarea acestor active în scopul activității desfășurate de contribuabil (de exemplu: avize de însoțire a mărfii în condițiile în care clădirea din .X., str. .X. ar fi fost utilizată ca și depozit de marfă sau facturi sau avize de însoțire pentru marfa livrată beneficiarilor cu ajutorul ambarcațiunii, foi de parcurs etc.), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției activului ambarcațiune și accesorii, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei;

- impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din același act normativ menționat mai sus;

- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care prevede:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit acestor prevederi legale se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În ceea ce regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din actul normativ menționat mai sus:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5);”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte utilizarea activelor „ambarcațiune și accesorii” și „clădire .X., str. .X.” în vederea obținerii de venituri impozabile și implicit în scopul operațiunilor sale taxabile, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc utilizarea acestor active potrivit prevederilor legale.

Or, se reține că societatea, prin contestația formulată, s-a limitat la a afirma că:

- în anul 2002, a achiziționat imobilul din .X., str..X., iar după reabilitarea acestuia, l-a închiriat unei alte societăți, SC .X. SRL achitând bugetului de stat impozitele aferente veniturilor din chirii. După anul 2008, „în pofida încercărilor repetate”, „nu s-a mai reușit” închirierea acestuia. Din acest considerent, clădirea a fost folosită pentru depozitarea ocazională a materialelor de construcții comercializate de SC .X. SRL și pentru efectuarea lucrărilor de reparații ale mijloacelor de transport proprii, respectiv pentru activități auxiliare activității economice de bază producătoare de venituri impozabile,

- întrucât comenzile clienților din zonele respective au fost limitate, ambarcațiunea și accesoriile au fost folosite extrem de rar, doar în câteva deplasări de sondare a pieței și pentru trei acțiuni de protocol, în vederea dezvoltării relației cu partenerii de afaceri,

fără să înțeleagă să depună în susținere, documente justificative, în conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, astfel încât să poată beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA aferentă acestor achiziții.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia cheltuielile cu amortizarea clădirii au caracter de cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în înțelesul prevederilor art.21 alin.(2) și art.24 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a reținut anterior cheltuielile cu achizițiile efectuate pot fi deduse la calculul profitului impozabil, iar societatea își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, contribuabilul având obligația să probeze utilizarea respectivelor achiziții prin specificul activităților desfășurate, modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește referirea pe care societatea o face cu privire la legislația care stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA, elementul intențional, fără a condiționa acordarea dreptului de deducere de obținerea efectivă de venituri din activitatea economică, citând în acest sens prevederile pct.45 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Curtea Europeană de Justiție prin jurisprudența sa în materie de TVA a stabilit că este obligația persoanei impozabile care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, cu alte cuvinte ca persoana în cauză să-și dovedească intenția alocării integrale a achizițiilor pentru care solicită deducerea în folosul unor operațiuni taxabile, ceea ce nu este cazul în speță.

Totodată, se reține faptul că la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/ dobândească bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului

achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Așadar, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că serviciile achiziționate au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei și aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 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. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA, în condițiile în care codurile de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorii în celălalt stat membru nu erau active pe perioada efectuării tranzacțiilor.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X.-.X./2011, SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de mărfuri către societățile din .X. .X. Automobile și .X., respectiv în perioada când acești clienți nu aveau codurile de TVA active, conform Raportului privind informațiile primite prin sistemul VIES.

Având în vedere pct.2 din Anexa nr.1 a OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în România, și art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2011, precizează:

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

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

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis OMFP 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 vigoare începând cu data de .X./2010, la art.10 alin.(1) precizează:

„(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. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

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

și, după caz,

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură.

Referitor la răspunderea individuală și în solidar pentru plata TVA, prevederile art. 151² alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2011, precizează:

„Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

[...] (3) Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art.150 alin.(2) - (4) și (6), dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5) sau autofactura prevăzută la art.155¹ alin. (1):

[...] b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, în cazul în care factura conține date incorecte, furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

Art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

Astfel, se reține că, chiar dacă completarea facturilor cu codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă un aspect de natură formală și nu unul referitor la realitatea operațiunilor economice, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu un cod de plătitor de TVA. În situația în care factura cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, care reprezintă conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **element obligatoriu**, conduce la sancționarea persoanei impozabile.

Față de cele de mai sus, și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, întrucât codul de TVA înscris în facturile emise de SC .X. SRL către societățile din .X., .X. Automobile și .X., nu era activ pe perioada efectuării tranzacțiilor, facturile respective nu conțin toate informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că practica sa era să verifice valabilitatea codului de TVA anterior efectuării unei livrări către clientul intracomunitar, prin accesarea aplicației VIES pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, însă problema nu este faptul că nu a verificat codurile de TVA, ci faptul că autoritățile fiscale nu sunt prompte în înregistrarea anulării codurilor de TVA, precum și faptul că anularea codului de TVA poate fi făcută cu efect retroactiv, invocând în acest sens hotărârea Curții Europene de Justiție C-273/11, unde s-a statuat că inactivarea codurilor de TVA ale clienților ulterior derulării operațiunilor sau, după caz, omisiunea autorităților de a înregistra prompt inactivarea codului de TVA în sistemul VIES nu este de natură să afecteze validitatea operațiunilor intracomunitare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu face dovada cu documente că a procedat la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanelor înregistrate în scopuri de

TVA în celelalte state membre, conform procedurii prevăzute în OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atât timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 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. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

3). Referitor suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în cuantum de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției naționale anticorupție, Serviciul teritorial .X., Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ale cărui constatări au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, contestată, și care au făcut obiectul adresei nr..X./2013 emisă de organele de cercetare penală, prin care au fost solicitate informații și documente, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței

elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de lege.

În fapt, prin adresa nr..X./2013, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul teritorial .X., a solicitat Direcției generale .X., în interesul soluționării dosarului penal nr..X., informații și documente, respectiv: invoice-uri, documente privind transportul, documente privind plățile aferente livrărilor și transportului și alte documente relevante în cauză, din care să se poată constata realitatea livrărilor intracomunitare efectuate de SC .X. SRL, în perioada 2011-2012, la firme din .X. și .X..

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, având în vedere rezultatele controalelor încrucișate, precum și cele efectuate de .X. care nu au confirmat realitatea operațiunilor efectuate de SC .X. SRL, cu furnizorul .X. și cu diverși clienți din .X. și .X., constând în achiziții interne și livrări intracomunitare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează următoarele:

a) suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

pentru achizițiile efectuate de la .X., întrucât facturile emise de .X. și înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL nu fac dovada efectuării operațiunilor și în consecință nu pot constitui documente justificative în sensul art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cele constatate și prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie.

b) suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei (calculată ca diferență între TVA în sumă .X. lei, stabilită suplimentar pentru perioada 2010-2012, și TVA în sumă de .X. lei, declarată de societate în decontul de TVA al lunii .X. 2012) aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către diverși clienți din .X. și .X. care i-au comunicat coduri valide de TVA, și

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, întrucât documentele de transport (CMR-uri) puse la dispoziție de societate nu reflectă realitatea efectuării transportului de bunuri din România în statele intracomunitare de destinație (.X. și .X.), iar conform informațiilor primite de la organele fiscale din .X. și .X., o parte din

beneficiarii livrărilor sunt „comercianți fantomă”, nu au declarat achizițiile intracomunitare, nu dețin mijloace de transport și echipamente, nu au putut fi efectuate verificări la societățile de la care contestatara a achiziționat bunurile, întrucât acestea nu funcționau la sediul declarat, aspecte consemnate și prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie.

Având în vedere cele constatate, prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției Naționale Anticorupție–Serviciul teritorial .X., Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ale cărui constatări au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, și care au făcut obiectul adresei nr..X./2013 emisă de organele de cercetare penală, prin care au fost solicitate informații și documente, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de lege.

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

“(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..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au constatat că, în speță se ridică problema realității operațiunilor, respectiv a achizițiilor efectuate de la .X. și a livrărilor intracomunitare facturate către diverși

clienți din .X. și .X., a căror realitate nu a putut fi dovedită, determinând suspiciuni față de aceste operațiuni, fapt ce a condus la formularea plângerii penale.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. X. din .X. 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./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 prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției Naționale Anticorupție–Serviciul teritorial .X., Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ale cărui constatări au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, și care au făcut obiectul adresei nr..X./2013 emisă de organele de cercetare penală, prin care au fost solicitate informații și documente, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de lege.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

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 altfel, **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, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei** reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în cuantum de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(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 OPANAF nr.2906/2014 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 [...].”

4) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere nr..X./2014, contestată.

În fapt, societatea contestă Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție nr..X./2014 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă livrărilor intracomunitare facturate în perioada 2010-2012 de SC .X. SRL către societăți din .X. și .X..

Prin Decizia de impunere nr. .X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, în ceea ce privește livrările intracomunitare facturate de SC .X. SRL, în perioada 2010-2012, către societăți din .X. și .X., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

Prin urmare, diferența de TVA în sumă de .X. lei nu a fost stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată.

În drept, cauzei îi sunt incidente prevederile art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...] c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, SC .X. SRL contestă TVA în sumă de .X. lei, astfel că diferența de TVA în sumă de .X. lei, nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

De asemenea, se reține că, însăși societatea, prin contestația formulată, precizează faptul că suma de .X. lei nu a fost inclusă în creanțele fiscale indicate la pagina 6 pct.2.1.1 din decizia de impunere.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, cele precizate prin prezenta decizie, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se va **respinge ca fiind fără obiect contestația** formulată de SC .X. SRL pentru TVA în sumă de **.X. lei.**

5) Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării actelor administrative fiscale atacate până la soluționarea pe cale administrativă a contestației, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii formulată de SC .X. SRL din .X., neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești, potrivit prevederile art.215 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

* *
*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin. (1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) și lit.c) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

D E C I D E

1). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – accesorii aferente TVA.

2). Suspendarea soluționării contestației depuse de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA;
- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea 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 precizate în motivarea prezentei decizii.

3). Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL **ca fiind fără obiect**, pentru suma de **.X. lei**.

4). Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind capătul de cerere referitor la suspendarea executării actelor administrative fiscale atacate până la soluționarea pe cale administrativă a contestației, aceasta aparținând instanței judecătorești.

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

DIRECTOR GENERAL