



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, .X.
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 87 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP 2332/04.11.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./21.10.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 2332/04.11.2015, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL**, având sediul social în .X., str. .X., județul .X. cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

.X. SRL figurează la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 01.01.2015, din Anexa nr.1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - impozit pe dividende | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende | .X. lei |

- penalități de întârziere aferente impozitului
pe dividende

.X. lei

Contestația a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 13.10.2015, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 28.09.2015, data primirii de către societatea contestatară, potrivit confirmării de primire depuse în copie la dosarul cauzei, a Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

În conformitate cu prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, SC .X. SRL solicită anularea actelor administrativ – fiscale menționate, înțelegând să conteste întreaga sumă stabilită suplimentar de plată ca fiind nedatorată.

I. Nerespectarea prevederilor Codului de procedură fiscală cu privire la durata maximă a inspecției fiscale, societatea susține că inspecția fiscală a început la data de 05.09.2012 și a fost finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală la data de 27.08.2015, fiind suspendată de mai multe ori. Cu toate acestea, durata maximă de 6 luni a inspecției fiscale a fost cu mult depășită, astfel că inspecția fiscală în urma căreia au fost stabilite sume de plată suplimentare s-a desfășurat cu încălcarea dispozițiilor legale prevăzute la art.104 alin.2 și alin.3 din Codul de procedură fiscală.

II. Stabilirea eronată a tuturor sumelor de TVA deductibilă înregistrate ca fiind achitate în numerar și ca fiind deduse în mod eronat Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de

deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe considerentul că nu au fost prezentate documente justificative pentru înregistrările contabile, fără a analiza fiecare înregistrare în parte în vederea stabilirii existenței sau lipsei documentelor justificative.

Mai mult, în stabilirea obligației suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au luat în considerare suma de .X. lei ca fiind înregistrată în data de 07.04.2011, în fapt în evidența contabilă a societății a fost înregistrată suma de .X. lei, cu .X. lei mai puțin.

În susținerea contestației, .X. SRL menționează că a efectuat o serie de achiziții cu plata în numerar, iar ca urmare a numărului foarte mare de documente de procesat zilnic, acestea au fost înregistrate „în contabilitate direct în contrapartidă cu casieria societății”, fără a afecta contul de furnizori, dar pentru toate aceste înregistrări a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, respectiv jurnale de cumpărări.

În consecință, societatea apreciază ca nu a încălcat prevederile legale ale art.146 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.46 alin.1 și alin.2 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, astfel că „cel puțin pentru o parte din sumele înscrise în debitul contului 4426 „TVA deductibilă” în contrapartidă cu contul 5311 „Casa în lei”, îndeplinește toate condițiile impuse de lege pentru exercitarea dreptului de deducere.

III. Negarea nejustificată a dreptului de deducere pentru achizițiile efectuate de la .X. SRL: organele de inspecție fiscală au negat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor efectuate în perioada iulie – decembrie 2011 pe considerentul că furnizorul, respectiv .X. SRL nu era înregistrat în scopuri de TVA.

De asemenea, societatea precizează că a achiziționat de la această societate animale vii pentru sacrificare încă din luna iulie 2011, iar ca urmare a faptului că furnizorul era o societate nou înființată nu a putut verifica informații referitoare la bonitatea acestuia. Mai mult, a considerat furnizorul de bună credință având în vedere faptul că acesta, odată cu semnarea contractului de vânzare – cumpărare cu .X. SRL, a demarat și formalitățile de înregistrare în scopuri de TVA.

În consecință, având în vedere prevederile legale aplicabile speței în vigoare la data realizării tranzacțiilor, societatea de bună credință a considerat justificată întârzierea apariției codului de TVA pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.

Mai mult, având în vedere cifra de afaceri a .X. SRL, societatea consideră că era obligația organelor fiscale de a înregistra din oficiu acest furnizor în scopuri de TVA. Astfel, organele fiscale se prevalează de propria eroare, cea de neînregistrare din oficiu în scopuri de TVA a .X. SRL, pentru a stabili în sarcina .X. SRL obligații suplimentare.

De asemenea, societatea apreciază că organele fiscale au încălcat prevederile art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală, în sensul că deși

aveau cunoștință de faptul că unul din furnizorii .X. SRL nu este înregistrat în scopuri de TVA, nu au comunicat acest fapt societății, astfel că nu au îndeplinit obligațiile de îndrumare ce le reveneau conform Codului de procedură fiscală.

În susținerea contestației, societatea apreciază că îi sunt aplicabile concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în Cazul C – 80/11 Mahageben, în sensul că nu îi poate fi condiționată exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de furnizarea dovezii calității de persoană impozabilă a furnizorului.

IV. Negarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziții efectuate de la contribuabili declarați inactivi: societatea precizează că organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la contribuabili declarați inactivi, fără a ține cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv Cazul C – 324/11 Toth.

În consecință, societatea apreciază că legislația românească, prin neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la furnizori declarați inactivi, contravine legislației europene și jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene.

V. Stabilirea nejustificată de taxă pe valoarea adăugată de plată pentru tranzacțiile efectuate în 2009 și 2010 cu .X. Suedia: organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de .X. lei, întrucât nu a existat o identitate perfectă între numele utilizat de societate și numele confirmat de autoritățile suedeze, precum și faptul că între societate și partenerul suedez nu a fost încheiat un contract.

Societatea susține că tranzacțiile cu partenerul din Suedia, .X. Suedia, s-au desfășurat astfel:

- în anul 2010, livrări de carne de vită care au fost achitate în întregime, în avans, locul livrării indicat fiind Italia. Deoarece partenerul italian a refuzat primirea cărnii, aceasta a fost returnată către .X. SRL, factura de livrare fiind stornată. De asemenea, pentru acoperirea cheltuielilor de transport .X. SRL a emis o factură de penalități comerciale și a returnat avansul încasat, după reținerea contravalorii facturii de penalități.

- în anul 2009, livrări de carne, pentru care locul de livrare indicat de cumpărător a fost Bulgaria. Societatea precizează că pentru toate livrările astfel efectuate deține documente justificative care atestă faptul că bunurile au ajuns în alt stat membru al Uniunii Europene.

În consecință, societatea apreciază că a îndeplinit toate obligațiile legale ce îi reveneau pentru a justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru toate livrările efectuate în 2009 către .X. Suedia. Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au verificat ipoteza existenței unor operațiuni

triunghiulare cu societăți din Bulgaria, nesolicitând în acest sens informații de la autoritățile fiscale din Bulgaria.

În susținerea contestației, societatea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, cazul C – 409/04 Teleos, conform căruia neacordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru lirări intracomunitare de bunuri nu este permisă atât timp cât nu se demonstrează că furnizorul însuși a participat la fraudă fiscală realizată de client.

În consecință, societatea consideră că aplicarea taxei pe valoarea adăugată asupra sumei de .X. euro nu are temei legal, întrucât această sumă nu reprezintă contravaloarea unor bunuri livrate sau a unor servicii prestate, ci doar penalități comerciale pentru anularea târzie a comenzii.

VI. Impozitul pe dividende: echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe dividende suplimentar în sumă de .X. lei, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative pentru sumele înscrise în debitul contului 4551 „Acționari/asociați – conturi curente”. Societatea precizează că în creditul acestui cont a înregistrat sume datorate de societate către administrator, în baza deconturilor de cheltuieli, precum și împrumuturi pe termen scurt acordate societății de asociat. De asemenea, în debitul contului au fost înregistrate sumele restituite asociatului prin bancă sau prin casierie, stornări ale unor sume înregistrate eronat sau renunțări la recuperarea unor sume.

Având în vedere aspectele menționate, sumele înregistrate în debitul acestui cont reprezintă strict rambursarea împrumuturilor acordate societății de către asociat, astfel că solicitarea organelor de inspecție fiscală ca asociatul administrator să dovedească utilizarea acestor sume în interesul societății este nejustificată, întrucât acestea reprezintă fonduri personale ale administratorului. De asemenea, societatea menționează și faptul că nu este posibil ca debitările contului 5311 să fie fictive, dar creditările acestuia să fie considerate reale, pentru că în această situație ar însemna că au fost plătite sume mai mari de bani decât cele de care dispunea societatea.

Mai mult, societatea consideră că nu îi sunt aplicabile prevederile art.7 alin.1 pct.12 din Codul fiscal întrucât nu a efectuat plăți de bunuri sau servicii furnizate în interesul asociatului, ci strict plăți directe către acesta ca urmare a rambursării împrumuturilor acordate.

Având în vedere cele prezentate, societatea apreciază că echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere toate împrejurările edificatoare în cauză, astfel că a formulat concluzii viciate, fapt ce implică nelegalitatea stabilirii în sarcina sa a impozitului pe dividende.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale

de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – .X./28.08.2015, au fost constatate următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă de societate fără a avea la bază documente justificative: în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2011, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, prin nota contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 5311 „Casa în lei”, înregistrări pentru care societatea nu deține documente justificative

În vederea clarificării situației de fapt, în baza art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise cu privire la justificarea înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea deductibilă în sumă de .X. lei.

Din răspunsurile primite, organele de inspecție fiscală au consemnat că societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată ca taxă achitată în vamă, cu precizarea că la data efectuării înregistrărilor erau întocmite și note de intrare – recepție. Totodată, societatea admite posibilitatea existenței unor eventuale erori rezultate ca urmare a modului automat de închidere a conturilor.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative aferente înregistrării în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin formula contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 5311 „Casa în lei”, încălcând astfel prevederile art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991, Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pe cele ale art.145, art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, suma de .X. lei a fost evidențiată eronat ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, societatea datorând această sumă la bugetul de stat. Pentru această obligație au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de bunuri de la contribuabili care nu sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată: organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată, în perioada iulie 2011 – decembrie 2011, a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri (animale vii pentru sacrificare) de la .X. SRL, în sumă de .X. lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Urmare unor neconcordanțe în Declarația informativă 394, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care au solicitat Direcției Generale a

Finanțelor Publice a județului .X. efectuarea unui control încrucișat la furnizor având ca obiect verificarea legalității și corectitudinii tuturor operațiunilor derulate de .X. SRL cu .X. SRL.

Întrucât din procesul verbal întocmit rezultă că nu s-a efectuat control încrucișat ca urmare a faptului că administratorul societății nu a răspuns invitațiilor transmise, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu poate fi confirmată realitatea tranzacțiilor desfășurate între .X. SRL în calitate de cumpărător și .X. SRL în calitate de furnizor. Mai mult, din adresa nr..X./11.04.2013 emisă de Serviciul județean de informații fiscale a reieșit faptul că în aplicația informatică care gestionează declarația informativă 394 nu există înregistrări referitoare la SC .X. SRL.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziții animale vii pentru sacrificare, emise de .X. SRL, a fost dedusă eronat întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 lit.d din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de bunuri de la furnizori declarați inactivi: organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, societatea a efectuat achiziții de la contribuabili declarați inactivi, astfel:

a. de la .X. SRL: societatea a evidențiat în contabilitate, în perioada 09.10 – 31.12.2010 achiziții de bovine pentru sacrificare, deducând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cu toate că furnizorul a fost declarat înactiv prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, în perioada 07.10.2010 – 31.10.2010, iar în perioada 01.11.2011 – 31.12.2011, i s-a anulat calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

b. de la .X. SRL: societatea a evidențiat în contabilitate, în perioada 04.02 – 31.03.2011, achiziții de bunuri în sumă de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată de .X. lei. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor a fost declarat inactiv prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, începând cu data de 07.10.2010, fiind și neplătitor de taxă pe valoarea adăugată.

c. de la .X. SRL: societatea a evidențiat în contabilitate factura nr..X./26.10.2011, în sumă de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată a fost în sumă de .X. lei. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorului i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009 și a fost declarat inactiv prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, începând cu data de 11.06.2009.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă tranzacțiilor efectuate cu .X. din Suedia: organele de inspecție

fiscală au constatat faptul că în perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă livrări de bunuri (carne vită lucru) către operatorul intracomunitar .X. din Suedia. Valoarea totală a tranzacțiilor a fost de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

Constatând o serie de deficiențe și având îndoieli cu privire la realitatea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscale au solicitat autorităților fiscale din Suedia clarificarea unor aspecte cum ar fi: verificarea firmei .X., având cod TVA .X., în calitatea acesteia de beneficiar al livrărilor de carne, să precizeze dacă achizițiile efectuate au fost declarate corect, să precizeze destinația mărfurilor achiziționate etc. Prin răspunsul transmis, autoritățile fiscale suedeze au precizat că nu se confirmă numele .X., ci .X./X., nu se confirmă livrarea de bunuri din România în Suedia, în perioada 01.2007 – 12.2011 și valoarea de .X. euro.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate beneficia de scutire de taxă pe valoare adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. din Suedia, întrucât beneficiarul nu a comunicat un cod valid de TVA, fiind astfel încălcate prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care .X. SRL datorează bugetului de stat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite la pct.2, pct.3 și pct.4, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

5. În ceea ce privește impozitul pe dividende în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma totală de .X. lei ridicată din disponibilul existent în casă și în bancă de administratorul societății, societatea nu deține documente justificative care să ateste faptul că aceste sume au fost utilizate pentru achiziția de bunuri și servicii în scopul obținerii de venituri impozabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că beneficiarul real al sumelor ridicate din casă și din bancă a fost administratorul societății, drept pentru care, în temeiul art.7 alin.1 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei reprezintă dividend pentru care se datorează impozit pe dividende în cuantum de .X. lei.

Pentru această obligație suplimentară au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate la pct.1 și pct.5 de mai sus, organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr..X./23.10.2015 pe care au înaintat-o organelor de cercetare penală din cadrul Parchetului de

pe lângă Tribunalul .X., pentru a analiza dacă faptele descrise îndeplinesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

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

A. Aspecte de procedură

1. Referitor la invocarea de către societate a nerespectării Codului de procedură fiscală în ceea ce privește durata maximă a inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale, prevede la art.104 alin.2 următoarele:

„În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X., se reține că la pct.7 este precizat „Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală: de la data 11/03/2013 până la data 24/08/2015”. De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează faptul că inspecția fiscală a fost suspendată de două ori, în perioada 16.08.2013 – 28.04.2014, respectiv în perioada 06.05.2014 – 08.06.2015.

Față de aceste date se reține că într-adevăr, inspecția fiscală a durat peste 240 zile. Cu toate acestea, termenul de 6 luni stipulat la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen. În consecință, în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere, drept pentru care aceste documente au fost emise în mod legal.

2. În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia organele fiscale au cunoscut faptul că unul din furnizorii săi nu este înregistrat în scopuri de TVA dar nu au adus la cunoștința societății acest fapt, neîndeplinindu-și astfel obligațiile de îndrumare a contribuabililor, prevăzute de Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

În desfășurarea activității, inspecția fiscală are, în conformitate cu prevederile art. 91 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, următoarele atribuții:

“Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

În consecință, organele de inspekție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au obligația de a verifica toate actele și faptele rezultând din activitatea contribuabilului, de a analiza informațiile fiscale și de a sancționa faptele constatate, atribuțiile acestora neincluzând informarea societăților asupra modului în care alți contribuabili înțeleg să respecte sau nu aceste obligații.

*

* *

Avand in vedere ca exceptiile de procedura invocate de .X. SRL sunt neintemeiate, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor va proceda la analiza pe fond a contestatiei.

B. Aspecte de fond

1. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- impozit pe dividende	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende	.X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./23.10.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./11.09.2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F – MC/28.08.2015, contestată, în cauză, pentru a analiza dacă faptele descrise îndeplinesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2011, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, prin nota contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 5311 „Casa în lei”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru a efectua operațiunile de creditare a contului 5311 „Casa în lei” cu suma de .X. lei, societatea a efectuat mai întâi operațiunea de debitare a contului 5311 „Casa în lei”, prin creditarea contului 4551 „Asociații – conturi curente” cu suma totală de .X. lei.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru operațiunile înregistrate în evidența contabilă, echipa a constatat faptul că societatea nu a făcut dovada că a efectuat achiziții de bunuri sau servicii, iar beneficiarul real al sumelor ridicate din casă și din bancă a fost asociatul .X. SRL, aceasta neavând legătură cu activitatea firmei și neconducând la realizarea de venituri.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârzierea în sumă de .X. lei, precum și impozit pe dividende în sumă de .X. lei și accesoriile aferente constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./23.10.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./11.09.2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F – MC/28.08.2015, contestată în cauză, pentru a analiza dacă faptele descrise îndeplinesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului 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. F – .X./27.08.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015, 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 în speță se ridică problema legalității operațiunilor evidențiate de societate, respectiv înregistrarea sumelor prin conturile 5311 „Casa în lei”, 4551 „Asociații – conturi curente” și 4426 „TVA deductibilă” în condițiile în care societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru aceste operațiuni, iar beneficiarul real al sumelor ridicate din casă și din bancă a fost asociatul .X. SRL, aceasta neavând legătură cu activitatea firmei și neconducând la realizarea unor venituri impozabile.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./23.10.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./11.09.2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F – MC/28.08.2015, contestată în cauză, pentru a analiza dacă faptele descrise îndeplinesc elementele constitutive ale unor infracțiuni de natură economico – financiară.

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 Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată

în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în conatbilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

De asemenea, 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. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(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. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Mai mult, în materia taxei pe valoarea adăugată, 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.

Se reține că în cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea Europeană de Justiție precizează următoarele: “atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în

considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”

Se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: “pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

Totodată, în ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, 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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere cele de mai sus, 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, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

conform căroră:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, 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, care prevede:

„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

se va suspenda soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, decizie prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - impozit pe dividende | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende | .X. lei |

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

organul de soluționare a contestației reține faptul că, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a evidențiat nelegal în contabilitate, ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, suma de .X. lei, prin formula contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 5311 „Casa în lei”. Pentru această obligație suplimentară au fost calculate accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au „redat greșit suma aferentă înregistrării din data de 07.04.2011 ca fiind .X. lei, în timp ce suma efectiv înregistrată în contabilitatea societății la acea dată a fost de numai .X. lei”.

Astfel, urmare acestei erori materiale, organele de inspecție fiscală au majorat nejustificat obligația suplimentară de plată de natura taxei pe valoarea adăugată cu suma de .X. lei.

Față de acest aspect, prin adresa nr..X./21.10.2015, document existent la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

„Astfel, în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală – *Situația privind TVA stabilită suplimentar*, la poziția nr.324, s-a strecurat o eroare materială, în loc de suma de .X. lei, s-a preluat suma de .X. lei. Prin această eroare materială s-a crescut TVA suplimentară stabilită în sarcina .X. SRL cu suma de .X. lei, sumă nedatorată de societate.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, s-a procedat la recalcularea dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere datorate de societate. Pentru suma de .X. lei s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, nedatorate de societate.”

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 lit a. din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația formulată de .X. SRL va fi admisă pentru suma de .X. lei reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. .X./28.08.2015 pentru aceleași sume.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de la .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL în condițiile în care la data emiterii facturilor furnizorii fie nu erau înregistrați în scopuri de TVA, fie erau declarați contribuabili inactivi, iar înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat achiziții de bunuri pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de .X. SRL, în perioada iulie 2011 – decembrie 2011, având ca obiect animale vii pentru sacrificare, în condițiile în care .X. SRL nu era înregistrat în scopuri de TVA;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de .X. SRL, în perioada 09.10.2010 – 31.10.2010, având ca obiect bovine pentru sacrificare, în condițiile în care pentru acea perioadă societatea a fost declarată inactivă prin Ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar pentru achizițiile efectuate în perioada 01.11.2010 – 31.12.2011 societății .X. SRL i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de .X. SRL în perioada 04.02.2011 – 31.03.2011, în condițiile în care aceasta a fost declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010 potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./26.10.2011 emisă de .X. SRL, în condițiile în care acestei societăți i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, fiind declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X., în sumă totală de .X. lei.

În drept, la art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„(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”

Potrivit pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține faptul că persoana impozabilă este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate în condițiile în care deține exemplarul original al facturii care să conțină informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, art.155 alin.5 lit.d din același act normativ precizează:

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

[...] d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că factura cuprinde, în mod obligatoriu, denumirea, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului.

Totodată, potrivit art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

„(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Având în vedere actul normativ mai sus menționat, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

De asemenea, potrivit art. 3 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare în perioada supusă verificării, precizează:

„(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”, iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ, „pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, facturile emise de contribuabili declarați inactivi nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că în perioada iulie 2011 – decembrie 2011, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de .X. SRL, în condițiile în care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./27.08.2015, acest furnizor nu era înregistrat în scopuri de TVA, nefiind astfel îndeplinită condiția de la art.155 alin.5 lit.d din Codul fiscal.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, contribuabili declarați inactivi.

Astfel, din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2499/21.09.2010 se rețin următoarele:

- în ceea ce privește societatea .X. SRL aceasta a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.10.2010, regăsindu-se în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 la poziția .X.. De asemenea, din consultarea Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați, rezultă că societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010, facturile fiind emise în perioada 09.10.2010 – 31.10.2010.

- în ceea ce privește societatea .X. SRL aceasta a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.10.2010, regăsindu-se în Ordinul

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 la poziția .X., facturile fiind emise în perioada 04.02.2011 – 31.03.2011.

- în ceea ce privește societatea .X. SRL aceasta a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 11.06.2009, regăsindu-se în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009 la poziția .X.. De asemenea, din consultarea Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați, rezultă că societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, factura nr..X. fiind emisă către contestatară la data 26.10.2011.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia organele fiscale aveau obligația de a înregistra din oficiu .X. SRL ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, având în vedere faptul că doar tranzacțiile desfășurate cu .X. SRL au depășit plafonul de scutire prevăzut de normele legale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât inspecția fiscală care s-a concretizat în întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015, contestată, a vizat doar societatea contestatară, respectiv .X. SRL și modul în care aceasta și-a respectat obligațiile declarative sau de plată față de bugetul general consolidat.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatară a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, cuprinsă în hotărârile pronunțate în cauzele conexe C – 80/11 și C – 142/11 Mahagében kft, precum și C – 324/11 Gábor Tóth, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece aceste prevederi nu sunt aplicabile speței întrucât, așa cum s-a constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, în cauză .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe facturi emise de contribuabili care fie nu au fost înregistrați în scopuri de TVA, fie erau declarați inactivi la data emiterii facturilor în cauză. Or, în cauzele invocate se face referire la refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în situația în care furnizorii erau implicați în fraude fiscale (cauzele conexe C – 80/11 și C – 142/11 Mahagében kft) sau în care furnizorilor le fusese anulată autorizația de întreprinzător individual (C – 324/11 Gábor Tóth).

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

În consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 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 .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.**

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri, .X. SRL beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care, în perioada derulării tranzacțiilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru nu aparține beneficiarului menționat în facturi, iar din documentele anexate la dosarul cauzei, nu se confirmă aceste livrări.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă livrări intracomunitare de bunuri (carne vită lucru) către operatorul intracomunitar .X. din Suedia. Valoarea totală a tranzacțiilor a fost de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

Constatând o serie de deficiențe, organele de inspecție fiscale au solicitat autorităților fiscale din Suedia clarificarea unor aspecte privind firma .X., având cod TVA .X..

Prin răspunsul transmis, autoritățile fiscale suedeze au precizat că pentru codul de TVA .X. numele societății este .X./X. și nu .X., iar firma .X./X. nu a înregistrat achiziții de bunuri din România.

Pentru a justifica livrările intracomunitare, societatea a prezentat facturi, avize de însoțire a mărfii, scrisori de transport și certificate de conformitate, din analiza acestor documente rezultând că transportul a fost realizat de furnizor, cu mijloace proprii. De asemenea, în ceea ce privește documentele de transport, acestea nu conțin întotdeauna ștampila destinatarului, astfel că aceste CMR-uri nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfurilor la destinația înscrisă pe facturi. Mai mult, facturile emise nu sunt semnate și ștampilate de cumpărător, nu au fost întocmite, în toate cazurile, avize de expediere a mărfurilor, iar avizele întocmite nu sunt semnate și ștampilate de cumpărător.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate beneficia de scutire de taxă pe valoare adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. din Suedia, întrucât beneficiarul nu a comunicat un cod valid de TVA, fiind astfel încălcate prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, drept pentru care SC .X. SRL datorează bugetului de stat taxă pe valoarea adăugată 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 în perioada de referință:

„(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 a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care 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 acele.X. 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.”

De asemenea, potrivit art.155 alin.(5) lit.f din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

„f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, 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.

De asemenea, se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică pe baza facturii care trebuie să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala nr. F – .X./27.08.2015, organul de soluționare a contestației reține că, așa cum s-a precizat la situația de fapt, codul de înregistrare în scopuri de TVA .X. aparține firmei suedeze .X./X. și nu firmei .X., iar firma .X./X. „nu are contract încheiat cu SC .X. SRL pentru livrări de bunuri, nu înregistrează în contabilitate, nu declară și nu plătește suma de .X. euro, echivalentul a .X. lei.”

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că livrările de bunuri către partenerul din Suedia au fost efectuate la comanda telefonică a lui Alex Bojcevski, transportul efectuându-se cu mijloace de transport ale furnizorului de bunuri. Documentele de transport prezentate nu conțin toate elementele prevăzute de normele legale în vigoare, respectiv nu toate scrisorile de trăsură conțin ștampila destinatarului, astfel că nu se confirmă livrările de mărfuri la destinațiile menționate sau la alte destinații din spațiul comunitar. În plus, facturile emise pentru livrările efectuate nu poartă semnătura cumpărătorului și nu sunt însoțite de avize de expediție a bunurilor semnate și ștampilate.

De asemenea, autoritățile fiscale suedeze au precizat că pentru codul de TVA .X. numele societății este .X./X. și nu .X., iar firma .X./X. nu a înregistrat achiziții de bunuri din România.

Având în vedere cele precizate mai sus, în virtutea rolului activ, reglementat la art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. A – SLP 2332/26.01.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală precizări cu privire la efectuarea tranzacțiilor cu partenerul suedez. Prin adresa nr..X. din 05.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A – SLP 302/10.02.2016, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

„Urmare a răspunsului Administrației fiscale din Suedia [...] s-au transmis următoarele informații:

Cap.B *Solicitarea de informații generale*

B2 : nu confirmă numele .X., ci .X./X.

B12: Nu confirmă livrarea de bunuri din România (RO) în Suedia (SE) , perioada în care s-au efectuat livrări 01.2007 – 12.2011 și valoarea de .X. euro.

[...] Totodată, conform răspunsului administrației fiscale din Suedia, nu are contract încheiat cu SC .X. SRL pentru livrare de bunuri și nu s-au prezentat documente care să ateste că marfa a fost transportată din România în alt stat membru în conformitate cu art.10 alin.1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice 2222/2006. [...].

Considerăm că SC .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru mărfurile livrate către .X. cod TVA .X., în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. euro, întrucât:

- deși conform documentelor de livrare (facturi și CMR-uri), mărfurile au fost livrate către .X., cod TVA .X., urmare a informațiilor primite de la Administrația din Suedia, mărfurile au fost achiziționate și plătite de către o altă persoană, respectiv .X./X., care nu a transmis un cod valid de TVA, așa cum prevede art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- conform răspunsului Administrației din Suedia, .X. nu are contract încheiat cu SC .X. SRL pentru livrarea de bunuri și nu s-au prezentat documente care să ateste că marfa a fost transportată din România în alt stat membru, în conformitate cu art.10 alin.1 din OMFP 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.

Astfel, urmare inspecției fiscale, SC .X. SRL datorează bugetului de stat TVA stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor către .X. care sunt scutite de TVA.”

În ceea ce privește argumentul contestat conform căruia legislația aplicabilă în materie nu condiționează aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrări intracomunitare de livrarea bunurilor în același stat membru cu cel care a emis codul de TVA comunicat de client, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât neacordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată de către organele de inspecție fiscală pentru livrările intracomunitare efectuate către .X. din Suedia nu a avut la bază transportarea bunurilor în alt stat membru decât statul emitent al codului de TVA, ci faptul că beneficiarul nu a comunicat codul său de TVA furnizorului. În consecință, întrucât codul de TVA comunicat de beneficiar, deși cod valid în Suedia nu este codul său, ci al unei alte societăți, respectiv .X./X., furnizorul nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri către .X. deoarece nu au fost respectate prevederile art.155 alin.5 din Codul fiscal, așa cum au fost acestea reiterate prin art.10 alin 1 al Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul contestat conform căruia organele de inspecție fiscală nu au analizat existența unor posibile operațiuni

triunghiulare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerenete:

În conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie, o operațiune este considerată triunghiulară și este supusă măsurilor de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- existența unei succesiuni de tranzacții între trei sau mai multe persoane, situate și înregistrare în scopuri de TVA în state membre diferite;
- bunurile circula în mod fizic între primul vânzător și ultimul beneficiar, fără a intra în gestiunea celui de-al doilea participant;
- societățile să fie înregistrate în scopuri de TVA în statele de reședință și să furnizeze codurile valide de taxă pe valoarea adăugată;
- factura să fie emisă către beneficiarul final, care să fie persoana obligată la plata TVA;
- transportul mărfurilor este în sarcina furnizorului sau a cumparatorului – revanzator.

Față de cele menționate mai înainte se reține că societatea nu depune niciun fel de documente din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile pentru existența unor operațiuni triunghiulare.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal nu au acordat .X. SRL scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare către .X. din Suedia pe considerentul că beneficiarul nu a comunicat codul sau valid de înregistrare în scopuri de TVA.

În consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.2 și pct.3 din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, sumele de:

- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri de la contribuabili neînregistrați în scopuri de TVA, respectiv de la contribuabili declarați inactivi (pct.2),

- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor livrări intracomunitare pentru care beneficiarul nu a comunicat un cod valid de TVA,

aceasta datorează și suma de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*.

Se reține, totodată, că SC .X. SRL nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, drept pentru care, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL din .X., pentru suma de .X. lei reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe | |

valoarea adăugată	.X. lei
- impozit pe dividende	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende	.X. lei

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara 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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./27.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

3. Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F – .X./28.08.2015 pentru suma de .X. lei reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

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

DIRECTOR GENERAL,
.X.