



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel /Fax: +021 319 97 54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr.000/2020
privind soluționarea contestației depusă de
X în faliment,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscale
sub nr.000/2014
și reînregistrată sub nr.000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică prin adresa nr.**000/2020** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2020** asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de **X** în faliment, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.**J00/0000/0000**, având Cod Unic de Înregistrare **00000000**, împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014**, prin administrator special **1** și menținută, la data reluării procedurii de soluționare a contestației, de **Y**, lichidator judiciar al **X**, potrivit extrasului Oficiului Național al Registrului Comerțului nr. **000/2020**, anexat la dosarul cauzei, așa cum rezultă din adresa nr.**000/2020** a lichidatorului judiciar, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**.

Urmare verificării efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de impunere nr.**000/2014** în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2014** prin care au constatat că societatea datorează TVA în sumă de **000 lei** și obligații fiscale accesorii în sumă de **000 lei** aferente sumei de **000 lei** reprezentând accize pentru produse energetice (gaz natural) stabilite în sarcina **X** prin Decizia de impunere nr.**000/2013** emisă de Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale Iași în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2013**.

Societatea a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014**, iar prin Decizia nr.**000/2015**, emisă în soluționarea contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus:

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA în sumă de **000 lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în temeiul art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data finalizării, prin epuizarea tuturor căilor de atac prevăzute de lege, a acțiunii formulate de **X** având drept obiect anularea actelor administrative prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând accize pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de **000 lei**.

2. Suspendarea soluționării contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA în sumă de **000 lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că potrivit aspectelor constatate de organele de inspecție fiscală pentru operațiunile derulate de **X** cu **A**, existau suspiciuni de evaziune fiscală, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, prin Decizia nr.**000/2015**, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Decizia nr.**000/2019**, definitivă, pronunțată în dosarul nr.**00/00/2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a respins ca nefondat recursul declarat de **X** prin lichidatorul judiciar **Y-Filiala B** împotriva Sentinței civile nr.**000/2014** a Curții de Apel Bacău.

De asemenea, prin adresa nr.**000/2020**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să comunice numărul dosarului penal constituit ca

urmare a transmiterii prin adresa nr.**000/2015**, către Parchetul de pe lângă Judecătoria Piatra Neamț, a Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2014**.

Prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a transmis către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ordonanța de clasare din data de **00.00.2016** emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Neamț în dosarul penal nr.**000/P/2016**, prin care s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, întrucât fapta nu este prevăzută de legea penală.

Împotriva Ordonanței de clasare din data de **00.00.2016** a Parchetului de pe lângă Tribunalul Neamț, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat plângere, care a fost respinsă prin Ordonanța prim procurorului nr.**000/2017** emisă la data de **00.00.2017**.

Prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor că împotriva Ordonanței prim procurorului nr.**000/2017** din **00.00.2017**, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat plângere care a fost respinsă de către Tribunalul Neamț prin Încheierea nr.**000/2017**, definitivă.

Având în vedere cele retinute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.272 alin.5 lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

I. X solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr.000/2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.000/2014, pentru următoarele motive:

1. În ceea ce privește suma de **000 lei** reprezentând TVA la accize, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, societatea susține că aceasta este nelegal stabilită întrucât se raportează la obligații fiscale (accize gaz natural) stabilite în sarcina sa prin alte acte administrative, și anume: Decizia de impunere nr.**000/2013**, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.**000/2013**, Fișa nr.**000/2013**, Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2013**, acte care fac obiectul dosarului ICCJ nr.**00/00/2014**.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat taxe la taxe, numai pe baza propriilor rapoarte de inspecție fiscală, fără niciun document justificativ, arătând faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2014** și în Decizia de impunere nr.**000/2014** nu există mențiuni cu privire la motivul pentru care TVA la accize nu a fost calculată și stabilită cu prilejul inspecției fiscale din data de **00.00.2013**.

Astfel, societatea precizează că, prin Decizia de impunere nr.**000/2013** s-a stabilit că, în perioada **00.00.2010-00.00.2012**, a utilizat în procesul de producție a îngrășămintelor și produselor azotoase o cantitate de 540.969 mii mc, respectiv 20.609.060 Gj gaz natural, în exceptare de la plata accizelor în baza art.206²⁰ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, fără să depună la autoritatea fiscală teritorială notificarea prevăzută la pct.82 alin. (36) și alin.(37) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, societatea precizează că, în baza dispozițiilor pct.82 alin.(38) din același act normativ, s-a atras plata accizelor, respectiv suma de **000 lei**, cu toate că a arătat faptul că în perioada **00.00.2009-00.00.2012** a fost un simplu prestator al serviciului de procesare, nefiind proprietarul gazului metan și nici utilizatorul acestuia, astfel că nu avea obligația de a depune notificarea în cauză, precum și faptul că nu deține facturi fiscale care să aibă înscrise în conținutul lor valoarea accizei, potrivit art.206⁵³ din Codul fiscal și a Normelor metodologice date în aplicare, avize de însoțire a mărfii, facturi fiscale de gaze naturale și facturi fiscale de natura produselor finite.

Prin urmare, societatea susține că, întrucât nu deține facturi fiscale cu valoarea gazului natural și implicit nu deține facturi cu valoarea accizei, nu se pot calcula accize și, pe cale de consecință, nici TVA la accize.

Cu privire la aplicarea TVA la accize, societatea invocă Decizia C.C.R. nr.39/2013, precum și literatura de specialitate (articolul „Accize plus TVA”, autor Vlad Ștefan, 06.12.2013).

2. În ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând TVA nedeductibilă, aferentă achizițiilor efectuate de la **A**, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, contestatara susține că această societate a emis factura fiscală nr.**000/2012**, pe care a achitat-o în întregime, bunurile achiziționate fiind utilizate pentru consumul său intern.

Faptul că această societate se află în insolvență, precum și faptul că au fost întocmite sesizări penale pe numele administratorului **A** pentru operațiuni fictive, de tip fantomă, nu are legătură cu activitatea sa economico-financiară, factura fiind emisă în condițiile legii, reflectând o operațiune a cărei ilegalitate nu a fost dovedită de către echipa de inspecție fiscală.

Totodată, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au prezentat argumente și motivele pentru care operațiunea a fost apreciată ca fiind fără scop economic, astfel că măsurile dispuse de acestea sunt nelegale și netemeinice.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și anularea actelor administrativ fiscale atacate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la X, care a vizat perioada 00.00.2010-00.00.2012, au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.000/2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2014 contestată.

Echipa de inspecție fiscală precizează că ultima verificare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată efectuată la societate a vizat perioada **00.00.2009-00.00.2010**, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2011**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2011**, precum și faptul că, în baza Deciziei de reverificare nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a decis reverificarea perioadei **00.00.2010-00.00.2010**, astfel că perioada supusă inspecției fiscale în cauză a fost **00.00.2010-00.00.2012**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **000 lei**, având în vedere următoarele constatări:

1. TVA aferentă accizei datorate bugetului de stat:

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, prin Decizia de impunere nr.**000/2013** (înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași sub nr.**000/2013**) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2013** (înregistrat la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași sub nr.**000/2013**), au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de plată reprezentând accize pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de **000 lei**.

Acciza suplimentară a fost stabilită urmare faptului că, în perioada **00.00.2010-00.00.2012**, **X** a utilizat în procesul de producere a

Îngrășămintelor și produselor azotoase cantitatea de 540.969 mii mc produse energetice, respectiv gaz natural, în regim de exceptare de la plata accizelor, fără a depune pentru această cantitate la autoritatea fiscală teritorială, notificarea prevăzută la pct.82 alin.(36) și alin.(37) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

X a procesat gazul natural preluat în baza proceselor verbale de predare-preluare gaz natural de la **B**, conform contractelor de prestări servicii/procesare nr.**000/2010** și nr.**000/2010** și a proceselor verbale de procesare gaz natural. Pentru gazul natural utilizat (procesat) de către **X**, **B** nu a emis facturi către această societate, gazul natural utilizat rămânând proprietatea acestuia, fiind înregistrat în afara bilanțului în contul 9032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”.

X a transmis în fiecare lună către furnizorul de gaze naturale **B** o declarație pe propria răspundere doar ca informare cu privire la gazele naturale consumate, document ce nu a fost depus și înregistrat în prealabil la autoritatea fiscală teritorială, cu un număr atribuit de această autoritate, precedat de indicativul RO și urmat de indicativul județului, în scopurile exceptate de la plata accizelor, fără a notifica autoritatea vamală și fără a transmite furnizorului de astfel de produse o copie a notificării cu numărul de înregistrare de la autoritatea vamală teritorială, așa cum prevăd dispozițiile pct.82 alin.(36) și alin.(37) din H.G.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004

Aceste aspecte au fost analizate și de către Curtea de Conturi – Camera de Conturi a Municipiului București în cuprinsul Raportului de control din data de **00.00.2013**, înregistrat la M.F.P.-A.N.A.F.-D.G.A.M.C. sub nr.**000/2014**, în care se precizează că societatea **X** datorează bugetului general consolidat, pe lângă accizele stabilite suplimentar în sumă de **000 lei**, și TVA în sumă de **000 lei**, urmare modificării bazei de impozitare a acestui impozit indirect cu diferența de accize stabilită de organele vamale.

Astfel, echipa de inspecție fiscală, pentru suma de **000 lei** reprezentând accize, a stabilit TVA colectată în sumă de **000 lei**, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor efectuate de la **A**:

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea **X** a achiziționat de la **A**, în baza facturii nr.**000/2012**, diverse piese și reperi în valoare totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**.

Prin adresa nr.**000/2013**, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.**000/2013**, Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț a transmis informații cu privire la societatea **A** și

societatea **C**, în calitate de furnizor al societății **A**, din datele furnizate rezultând că operațiunile efectuate între aceste societăți au fost fictive, nereale, de tip fantomă, drept pentru care au fost întocmite sesizări penale pe numele asociatului unic al celor două societăți.

Având în vedere informațiile transmise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț referitor la realitatea tranzacțiilor încheiate între **C**, **A** și **X**, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.7 alin.(2), art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **000 lei** stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei)** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei)**, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA aferentă accizelor pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de 000 lei stabilite în sarcina X prin Decizia de impunere nr.000/2013 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași, în condițiile în care prin Decizia civilă nr.000/2019, definitivă, emisă în dosarul nr.00/00/2014, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în sensul că pentru operațiunile efectuate, societatea datorează accize.

În fapt, în urma verificării efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat că prin Decizia de impunere nr.**000/2013** (înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași sub nr.**000/2013**) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2013** (înregistrat la Direcția

Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași sub nr. **000/2013**), au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de plată reprezentând accize pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de **000 lei**.

Prin Raportul de control din data de **00.00.2013** al Curții de Conturi – Camera de Conturi a Municipiului București, înregistrat la M.F.P.-A.N.A.F.-D.G.A.M.C. sub nr. **000** din **00.00.2014** s-a precizat că societatea **X** datorează bugetului general consolidat, pe lângă accizele stabilite suplimentar în sumă de **000 lei**, și TVA în sumă de **000 lei**, urmare modificării bazei de impozitare a acestui impozit indirect cu diferența de accize stabilită de organele vamale.

Astfel, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală, pentru suma de **000 lei** reprezentând accize, a stabilit TVA colectată în sumă de **000 lei**, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada supusă verificării, care precizează:

ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;(...)

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;(...)

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Totodată, baza de impozitare cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, raportat la speța de față, organul de soluționare a contestației reține faptul că accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014**, se reține că TVA în sumă de **000 lei** a fost calculată ca urmare a reîntregirii bazei de impozitare cu accizele în sumă de **000 lei** stabilite în sarcina **X** prin Decizia de impunere nr.**000/2013** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2013**.

Totodată, în ceea ce privește accizele în sumă de **000 lei**, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, se reține faptul că acciza suplimentară a fost stabilită prin Decizia de impunere nr.**000/2013** ca urmare a faptului că, în perioada **00.00.2010-00.00.2012**, **X** a utilizat în procesul de producere a îngrășămintelor și produselor azotoase cantitatea de 540.969 mii mc produse energetice, respectiv gaz natural, în regim de exceptare de la plata accizelor, fără a depune pentru această cantitate la autoritatea fiscală teritorială notificarea prevăzută la pct.82 alin.(36) și alin. (37) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, în urma verificării efectuate la **X** s-a constatat că:

- societatea **X** a procesat gazul natural preluat în baza proceselor verbale de predare-preluare gaz natural de la **B**, conform contractelor de prestări servicii/procesare nr.**000/2010** și nr.**000/2010** și a proceselor verbale de procesare gaz natural;

- pentru gazul natural utilizat (procesat) de către **X**, **B** nu a emis facturi către această societate, gazul natural utilizat rămânând proprietatea acestuia, fiind înregistrat în afara bilanțului în contul 9032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”.

- societatea **X** a transmis în fiecare lună către furnizorul de gaze naturale **B** o declarație pe propria răspundere doar ca informare cu privire la gazele naturale consumate, document ce nu a fost depus și înregistrat în prealabil la autoritatea fiscală teritorială, cu un număr atribuit de această autoritate, precedat de indicativul RO și urmat de indicativul județului, în scopurile exceptate de la plata accizelor, fără a notifica autoritatea vamală și fără a transmite furnizorului de astfel de produse o copie a notificării cu numărul de înregistrare de la autoritatea vamală teritorială, așa cum prevăd dispozițiile pct.82 alin.(36) și alin.(37) din H.G.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Organul de soluționare a contestației reține că **X** a solicitat Curții de Apel Bacău – Secția a-II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, **”(...)înlăturarea obligației de plată a sumei de 000 lei reprezentând accize la gaze naturale și a sumei de 000 lei reprezentând accesorii**

calculate (dobânzi și penalități), stabilite și menținute în sarcina reclamantei prin documentele menționate.[...]”, acțiunea formând obiectul dosarului nr. **00/00/2014**.

Prin Sentința civilă nr.**000/2014** pronunțată în dosarul nr.**00/00/2014**, Curtea de Apel Bacău – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal a respins ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta **X**, instanța de judecată reținând că:

„ (...) *acordarea beneficiului scutirii este condiționată de notificarea autorității vamale teritoriale, Nedepunerea notificării atrage pierderea beneficiului scutirii de la plata accizelor. **Reclamanta nu a depus notificarea prevăzută de pct.82 alin.36 din norme, a pierdut dreptul de a beneficia de scutirea prevăzută de lege, și, prin urmare, în mod corect a fost obligată la plata accizelor.***

Obligarea la plata accizelor nu are natura unei sancțiuni, ci este consecința neîndeplinirii unei condiții pentru a beneficia de scutire.(...)

Prin acțiunea formulată reclamanta a făcut trimitere la motivele invocate în contestația formulată pe cale administrativă. Unul din motivele invocate se referă la faptul că reclamanta nu este plătitor de accize, întrucât nu este proprietarul gazului metan, ci doar a prestat servicii de procesare a gazului metan pentru producerea de îngrășăminte și produse azotoase.

*Cu privire la acest aspect, instanța reține că potrivit dispozițiilor art.206⁶ alin.1 din Codul fiscal, accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum, iar potrivit art.206⁷ alin.1 lit.b din același act normativ, eliberarea pentru consum reprezintă deținerea de produse accizabile în afara unui regim vamal suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile capitolului referitor la regimul accizelor armonizate. **În raport de aceste dispoziții legale și de dispozițiile art.206⁹ alin.1 lit.b din Codul fiscal care definesc plătitorii de accize instanța reține ca reclamanta este plătitor de accize.**”*

Totodată, se reține că Sentința civilă nr.**000/2014**, pronunțată în dosarul nr.**00/00/2014** de Curtea de Apel Bacău – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, a rămas definitivă prin Decizia nr.**000/2019** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a reținut că:

„(...) *dreptul de a beneficia de scutirea de la regimul general de accizare, reglementat de art.206²⁰ alin.(1) pct.2 lit.a) din Codul fiscal, nu are un caracter absolut, fiind supus, potrivit dispozițiilor art.206²⁰ alin.(4) din același act normativ, condițiilor și modalității de aplicare reglementate prin dispozițiile pct.82 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, care incumbă un caracter imperativ oricărui*

operator economic care utiliza gazul natural în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire.

Așadar, interpretarea dată de instanța de fond dispozițiilor pct.82 alin. (36) și (37) din HG nr.44/2004 este corectă în conformitate cu textul actului normativ de bază, care a instituit scutirea sub condiție, nerespectarea condiției de scutire conducând de plano la aplicarea regimului general de accize, așa încât criticile recurente, reclamante pe acest aspect sunt neîntemeiate.(...)

Astfel, prima instanța a reținut în mod corect că recurenta - reclamanta nu a beneficiat de scutire de la plata accizei, pentru perioada 00.00.2010-00.00.2012, motivat de faptul că nu a depus la autoritatea vamală teritorială Notificarea privind utilizarea în scopuri exceptate de la plata accizelor, respectiv în procesul de producție a îngrășămintelor și a produselor azotoase a cantității de 540.969 mii mc gaz natural, în condițiile prevăzute de pct.82 alin.(36) din HG nr.44/2004, împrejurare care prin prisma dispozițiilor pct.82 alin.(38) din același act normativ, atrage plata accizelor calculate pe baza cotei accizei prevăzute pentru gaz natural utilizat în scop comercial.

Din această perspectivă se constată că și prin motivele de recurs prezentate recurenta-reclamanta reia practic argumentele prezentate și cu ocazia judecării cauzei în fond, care, însă, nu au fost primite de instanța de fond, cu o motivare ce denotă o corectă interpretare și aplicare a dispozițiilor legale incidente în cauză, fiind lipsit de orice îndoială că în perioada verificată pentru a beneficia de exceptarea de regimul general de accizare, operatorii economici care utilizau gazul natural în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru încălzire, aveau obligația să notifice autoritatea vamală teritorială, iar apoi să transmită furnizorului de gaze naturale o copie a notificării cu numărul de înregistrare la autoritatea vamala teritorială.”

Se reține că prin Sentința civilă nr.000/2014 și Decizia civilă nr.000/2019, instanțele de judecată au stabilit definitiv că **societatea X datorează accizele pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de 000 lei** stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2013.

Având în vedere că printr-o hotărâre judecătorească definitivă, instanța a reținut că societatea X **datorează accizele pentru produse energetice (gaz natural) în sumă de 000 lei, precum și faptul că accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de 000 lei.**

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia aplicarea TVA la accize, reprezintă conform Deciziei C.C.R. nr.39/2013, „ *aplicarea unei taxe la o altă taxă, care este contrară prevederilor constituționale referitoare la așezarea justă a sarcinilor fiscale, principiu înscris în art.56 (2) din Constituția României*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, Decizia C.C.R. nr.39 din 05.02.2013, invocată de contestatară, se referă la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art.3¹ alin.(5) al OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, astfel cum a fost completată prin OUG nr.110/2011 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniile sănătății și protecției sociale și nu la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, motiv pentru în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014** în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de 000 lei, cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei și accesoriile în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de A reprezentând achiziții de diverse piese și reperi, pe considerentul că operațiunea este nereală în condițiile în care prin Ordonanța prim procurorului nr.000/2017 emisă la data de 00.00.2017 în dosarul nr.000/P/2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul Ns-a pronunțat în sensul că operațiunile sunt reale, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond și formă privind deducerea TVA.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **X** a achiziționat de la societatea **A**, în baza facturii nr.000/2012, diverse piese și reperi în valoare totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**.

Prin adresa nr.000/2013, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cu nr.000/2013, Direcția Generală a Finanțelor Publice N a transmis informații cu privire la **A** și **C**, în calitate de furnizor al **A**, din datele furnizate rezultând că operațiunile efectuate între aceste societăți au fost fictive, nereale, de tip fantomă, drept pentru care au fost întocmite sesizări penale pe numele asociatului unic al celor două societăți.

Având în vedere informațiile transmise de Direcția Generală a Finanțelor Publice N referitor la realitatea tranzacțiilor încheiate între **C**, **A** și **X**, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.7 alin.(2), art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Ca urmare a celor constatate, prin adresa nr.000/2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis către Parchetul de pe lângă Judecătoria Piatra NRaportul de inspecție fiscală nr.000/2014 care a stat la baza emiterii

Deciziei de impunere nr.**000/2014**, în vederea analizării aspectelor constatate cu privire la tranzacțiile derulate de **X** cu **A** și în completarea sesizării penale întocmite pe numele asociatului unic al societății **A**.

Ținând cont că în cauză a fost formulată plângere penală, prin Decizia nr.**000/2015**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a suspendat soluționarea contestației formulate de **X** în temeiul art.214 alin. (1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la rezolvarea cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a transmis către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ordonanța de clasare din data de **00.00.2016** emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul N în dosarul penal nr.**000/P/2016**, prin care s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005.

Ordonanța de clasare din data de **00.00.2016** pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Neamț în dosarul penal nr.**000/P/2016** a fost menținută prin Ordonanța prim procurorului nr.**000/2017** pronunțată la data de **00.00.2017**, definitivă, prin care s-a reținut că *„faptul că livrarea pieselor s-a făcut de o societate considerată de organele fiscale ca având comportament de tip fantomă, nu duce la concluzia automată că X ar fi un cumpărător de rea credință. Soluția organului de urmărire penală nu s-a bazat , așa cum susține petenta, doar pe declarația angajatului 2, ci pe întreg materialul probator administrat în cauză”*.

În drept, art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Totodată, la pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile

pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile experizelor efectuate, după caz.

Astfel, se reține că prin Ordonanța prim procurorului nr.000/2017 pronunțată la data de 00.00.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Na reținut că:

„În mod corect, procurorul a dispus clasarea cauzei cu privire la faptele sesizate, întrucât a administrat un probatoriu complet de natură a justifica soluția adoptată.

Din actele dosarului rezultă că, în urma unui control organele fiscale au calculat de plată pentru X o taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, aferentă unei tranzacții cu A și C, firme cunoscute cu un comportament tip fantomă.

La data de 00.00.2012, X a achiziționat de la A o serie de piese în baza facturii nr.000/2012. S-au întocmit note de recepție și constatare de diferențe ce au fost semnate de întreaga comisie de recepție. După recepție piesele de schimb au fost depozitate și eliberate în baza bonurilor de consum, ce au fost semnate și primite de angajați ai societății cu atribuții în acest sens.

Raportat la această situație, în mod corect a apreciat procurorul că nu există indicii de întocmire și semnare de documente conținând date false. Faptul că livrarea pieselor s-a făcut de o societate considerată de organele fiscale ca având comportament de tip fantomă, nu duce la concluzia automată că X ar fi un cumpărător de rea credință. Soluția organului de urmărire penală nu s-a bazat, așa cum susține petenta, doar pe declarația angajatului 2, ci pe întreg materialul probator administrat în cauză ”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că întrucât la momentul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile nu sunt reale și au sesizat organele abilitate cu privire la săvârșirea de către contestatară a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziune fiscală și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile nu ar fi reale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se susține.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

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

a) operațiuni taxabile;”,

precum și cele ale art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, care precizează:

“(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 acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Totodată, se reține faptul că potrivit jurisprudenței europene pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în materia taxei pe valoarea adăugată, în hotărârea pronunțată de în Cauzele conexe C-80/2011 și C142/2011-Mahagében kft, la paragraful 45 s-a statuat că:

”(…) beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, (...), potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

iar la paragraful 47 că *„(…) nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, (...), să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).”*

Așa cum a subliniat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în mod repetat, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul taxei pe valoarea adăugată și, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte .

Totodată, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice iar sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

Totuși, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să respecte atât cerințe sau condiții de fond, cât și de formă, așa cum precizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene în hotărârea pronunțată în cauza C-101/16 - Paper Consult SRL, la paragrafele 39, 40 și 41, respectiv:

„39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

41 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).”

Organul de soluționare a contestației reține că în susținerea contestației formulate, X a prezentat:

-factura nr.**000/2012** emisă de A către X în valoare totală de **000 lei** din care TVA în sumă de **000 lei** reprezentând achiziții de bunuri, respectiv: presostat 0÷20 bar united electric, poziționar fisher DVC 6010 și DVG 6020

inteligent, presostat diferential, adaptor senzor proximitate, positioner electro pneumatic DVC 6110 fisher ,etc,

-bonuri de consum (colectiv) și bonuri de predare transfer restituire nr.**000** din **00.00.2012**, nr.**000** din **00.00.2012**, nr.**000** din **00.00.2012** și nr.**000** din **00.00.2012** pentru: positioner eletro pneumatic, positioner fisher, presostat 0÷20 bar, presostat diferential, adaptor senzor proximitate.

-fișa de cont pentru perioada ianuarie -decembrie 2012 pentru furnizorul **A**,

precizând că între **X** și **A** au existat relații comerciale în urma cărora **A** a emis factura nr.**000/2012** pentru suma de **000 lei**, care a fost achitată în întregime iar „*bunurile achiziționate au fost utilizate pentru consumul intern al societății*”.

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca asupra realitatii operatiunilor efectuate de contestatara s-a pronuntat Parchetul de pe langa Tribunalul N in sensul ca „*nu există indicii de întocmire și semnare de documente conținând date false*”, precum și faptul că „*livrarea pieselor s-a făcut de o societate considerată de organele fiscale ca având comportament de tip fantomă, nu duce la concluzia automată că X ar fi un cumpărător de rea credință*” si in lipsa unei analize a documentelor detinute si prezentate de societate, efectuate de catre organele de inspectie fiscala, se retine ca organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta din punct de vedere fiscal asupra deductibilitatii/nedeductibilitatii taxei pe valoarea adăugate aferente achizițiilor efectuate de **X** de la **A**, atata timp cat operatiunile nu au fost analizate in ansamblu, având în vedere că în speță, legat de aceste achiziții organele de cercetare penală au constatat că „*la data de 00.00.2012, X a achiziționat de la A o serie de piese în baza facturii nr.000/2012. S-au întocmit note de recepție și constatare de diferențe ce au fost semnate de întreaga comisie de recepție. După recepție piesele de schimb au fost depozitate și eliberate în baza bonurilor de consum, ce au fost semnate și primite de angajați ai societății cu atribuții în acest sens*”.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că există și contradicții între documentele existente la dosarul cauzei, respectiv:

- pe de o parte, la dosarul cauzei a fost depusă factura nr.**000/2012** emisă de **A** către **X** iar pe de altă parte, în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2014**, se face referire la factura nr.**000/2012** emisă de **A** către **X**;

- pe de o parte, cu adresa nr.**000/2015**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat organelor de cercetare penală, Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2014** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2014**, în vederea analizării aspectelor constatate cu privire la tranzacțiile derulate de **X** cu **A** consemnate în factura nr.**000/2012** iar, pe de altă parte, în cuprinsul Ordonantei prim procurorului nr.**000/2017** emisă la data de **00.00.2017** se face referire la „factura nr.000/2012.”

- pe de o parte, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2014, se face referire la **achiziții de piese și repere** efectuate de **X** de la **A** în baza facturii nr.000/2012, iar, pe de altă parte, din analiza facturii nr.000/2012, anexate la dosarul cauzei se reține că aceasta a fost emisă de **X** către **A** pentru **livrări de „uree neconform vrac”**.

Astfel, având în vedere contradicțiile între documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă documentele depuse de contestatară în susținerea cauzei sunt aferente achiziției de piese și repere analizate atât de organele de inspecție fiscală cât și de organele de cercetare penală.

Prin urmare, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Totodată, se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă aceasta din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei**, urmând ca organul competent care administrează contribuabilul, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de 000 lei, respectiv, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, având în vedere că stabilirea

În sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.3) din prezenta decizie, a fost desfiintată Decizia de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ca o consecință **se va desființa** Decizia de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă de 000 lei**, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în conformitate cu cele precizate în prezenta decizie și cu prevederile legale incidente.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** în faliment împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru pentru suma de 000 lei, reprezentând:**

- ⌚ taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**;
- ⌚ dobânzi/majorări de întârziere în sumă **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ⌚ penalități de întârziere în sumă **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele competente, să procedeze la refacerea inspecției fiscale privind aceleași operațiuni, pentru același tip de obligație

fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL