



DECIZIA nr.14/2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. X S.A. din Tg. Mureș**, asupra contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../29.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../29.11.2011, comunicate petentei la data de 06.12.2011 potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestatia, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../03.01.2012, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../03.01.2012, petenta invocă următoarele:

- societatea a prezentat ca documente justificative pentru scutirea de TVA contractele încheiate cu cei trei parteneri externi, facturile emise către aceștia și documentele de transport (CMR) aferente, fără însă a se acorda vreo importanță acestor documente;

- nu se poate reține în sarcina societății obligația suplimentară de plată constând în TVA și accesorii, întrucât livrările de zahăr conform actelor prezentate de societate (de care nu s-a ținut cont) au fost livrări intracomunitare, iar răspunderea societății este doar pentru conduita sa contractuală, care a fost de bună - credință;

- astfel, pentru zahărul livrat la cei trei parteneri externi s-au încheiat contracte cu livrare franco-uzina; s-au întocmit CMR-uri la livrarea mărfii, s-au întocmit facturile externe, încasarea sumelor (prețul mărfii) s-a făcut în valuta chiar înainte de livrarea mărfii pentru a avea certitudinea că marfa este achitată;

- concluzia inspectorilor fiscali este contrazisă prin chiar reținerile redactate la filele 5-6 din raportul de inspecție fiscală, potrivit cărora, Administrația Fiscală din Bulgaria a informat Garda Financiară Mureș că în cazul societății ...

SRL din Bulgaria, comerciantul bulgar a declarat achiziții intracomunitare de la S.C. X S.A. în perioada mai 2010-iunie 2010 în sumă totală de ... euro;

- inspectorii fiscali nu au luat în considerare acest fapt pe motiv că "nu s-a prezentat niciun document inspectorilor fiscali" și că "nu sunt în măsură să verifice documentele contabile și realitatea tranzacțiilor în cauză";

- per a contrario, informații verbale primite de la diferite societăți comerciale obscure sunt luate în considerare și făcute să fie producătoare de efecte juridice;

- aceeași conduită rezultă și din aprecierea "în bloc" a inexistenței livrărilor în spațiul intracomunitar în pofida faptului că la fila 6 din raportul de inspecție fiscală, se reține că în cazul livrărilor pentru ... Bulgaria un număr de 6 transporturi au fost confirmate ca fiind realizate efectiv pe teritoriul Bulgariei, transporturile fiind efectuate de către firma ... S.R.L.;

- raportul de inspecție fiscală cuprinde expresii ca "există suspiciunea că bunurile în cauză nu au părăsit România" (f.4) or, pe "suspiciuni" nu se poate întemeia un act fiscal;

- contractul nr.../28.05.2010 încheiat cu partenerul ... S.R.L. din Bulgaria și cel cu nr.../30.06.2010 încheiat cu partenerul ... SRL din Bulgaria, au fost verificate și de către comisarii Gărzii Financiare Mureș iar rezultatele verificărilor cuprinse în procesele-verbale nr.../26.08.2011 și nr.../02.05.2011 nu sunt identice cu cele consemnate în RIF nr.../29.11.2011, ceea ce reprezintă un argument în plus pentru netemeinicia constatărilor făcute;

- S.C. X S.A. a realizat livrările de bunuri, respectiv expediere din România în Bulgaria și în Ungaria, transportul fiind asigurat de terțe persoane;

- S.C. X S.A. nu s-a sustras de la plata TVA, a declarat în Declarația 390 toate livrările intracomunitare conform documentelor cerute de lege și nu poate fi considerată răspunzătoare pentru faptul că nu au putut fi verificate aceste livrări declarate de unii parteneri externi, sau de faptul că alți parteneri externi nu au declarat aceste livrări;

- în ceea ce privește modul de calcul al dobânzilor consideră că acestea s-au calculat eronat fără a se ține cont de TVA-ul de rambursat pe care S.C. X S.A. îl avea de declarat în perioada 01.11.2010-25.11.2011, perioadă pentru care s-au calculat dobânzi de către organele fiscale pentru tot debitul constat.

B) Urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală la **S.C. X S.A. din Tg. Mureș**, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../29.11.2011 și Decizia de impunere nr.../29.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial.

În raport de aspectele contestate, se rețin următoarele:

În perioada iulie - septembrie 2010 S.C. X S.A. a înregistrat livrări de zahăr către firma ... S.R.L. din Bulgaria, firma ... S.R.L. din Bulgaria și firma ... din Ungaria, considerate ca fiind operațiuni scutite de TVA. Operațiunile în cauză au fost înscrise la poziția 1 "Livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal" din Deconturile de TVA, întocmite pentru perioadele în care au avut loc aceste livrări. Totodată, operațiunile în cauză au fost declarate prin Declarația 390 "Declarația recapitulativă privind

livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri" depuse de societate la organul fiscal teritorial, pentru perioadele respective.

Din demersurile efectuate de către organele de inspecție fiscală, precum și de către comisarii Gărzii Financiare Mureș vizând realitatea transporturilor intracomunitare, prin efectuarea unor controale încrucișate la transportatorii înscrși în documentele de transport (CMR-uri) prezentate de către societatea verificată, a rezultat faptul că marfa facturată (zahăr) de către S.C. X S.A. către societățile anterior menționate, nu a părăsit teritoriul României.

Întrucât, livrările de zahăr efectuate de S.C. X S.A. consemnate în facturile emise către firma ... S.R.L. din Bulgaria, firma ... S.R.L. din Bulgaria și firma ... din Ungaria, nu îndeplinesc condițiile de aplicare a scutirii de TVA, locul livrării fiind în România, operațiunile în cauză sunt impozabile în România.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în cauză, rezultând un debit suplimentar de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ... lei, în baza art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina societății au fost stabilite dobânzi în sumă totală de ... lei.

Totodată, în baza art.120¹ alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina societății au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada iulie - septembrie 2010 S.C. X S.A. a înregistrat livrări de zahăr către firma ... S.R.L. din Bulgaria, firma ... S.R.L. din Bulgaria și firma ... din Ungaria, considerate ca fiind operațiuni scutite de TVA. Operațiunile în cauză au fost înscrise la poziția 1 "Livărări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal" din Deconturile de TVA, întocmite pentru perioadele în care au avut loc aceste livrări. Totodată, operațiunile în cauză au fost declarate prin Declarația 390 "Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri" depuse de societate la organul fiscal teritorial, pentru perioadele respective.

În timpul controlului organele fiscale au solicitat societății acte, documente în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, unitatea prezentând în acest sens contractele încheiate cu cele trei firme precum și facturile emise către acestea și documentele de transport (CMR) aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în majoritatea cazurilor, documentele de transport (CMR-uri), nu au completată rubrica "Locul prevăzut pentru livrarea mărfii", existând astfel suspiciunea că bunurile în cauză nu au părăsit teritoriul României.

Mai mult, conform informațiilor furnizate de către Biroul Județean de Informații Fiscale prin adresa nr.../16.02.2011, firma ... din Bulgaria și firma ... din Ungaria nu au declarat achizițiile intracomunitare de bunuri.

De asemenea, avându-se în vedere faptul că pe documentele de transport (CMR-uri), aferente facturilor emise către firmele partenere figurează transportatori din țară, organele de inspecție fiscală au efectuat instrumentări în ceea ce privește realitatea transporturilor intracomunitare efectuate de către societățile de transport de pe raza județului Mureș, respectiv au fost solicitate controale încrucișate la societățile de transport din alte județe (jud. Ilfov, jud. Dolj), precum și la persoanele fizice din județul Mureș.

Din demersurile efectuate de către organele de inspecție fiscală, precum și de către comisarii Gărzii Financiare Mureș vizând realitatea transporturilor intracomunitare, prin efectuarea controalelor încrucișate la transportatorii înscriși în documentele de transport, a rezultat faptul că marfa facturată (zahăr) de către S.C. X S.A. către firmele partenere, nu a părăsit teritoriul României.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, întrucât livrările de zahăr efectuate de S.C. X S.A. consemnate în facturile emise către firma ... S.R.L. din Bulgaria, firma ... S.R.L. din Bulgaria și firma ... din Ungaria, nu îndeplinesc condițiile de aplicare a scutirii de TVA, locul livrării fiind în România, operațiunile în cauză sunt impozabile în România.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în cauză, rezultând un debit suplimentar de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ... lei, în baza art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina societății au fost stabilite dobânzi în sumă totală de ... lei.

Totodată, în baza art.120¹ alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina societății au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei.

Întrucât aspectele constatate ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) și alin.(2) și la art.9 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit procesul-verbal înregistrat la societate sub nr.../25.11.2011, iar la D.G.F.P. Mureș sub nr.../28.11.2011, în baza căruia prin adresa nr.../05.12.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au formulat sesizare penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș.

Se reține că, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../09.05.2011 Garda Financiară Mureș a transmis structurii de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, procesul verbal nr.../09.05.2011, încheiat în urma unei acțiuni de control efectuată la S.C. X S.A. la solicitarea Comisariatului General al Gărzii Financiare, act de control în care sunt analizate o parte din

operațiunile realizate de societate. Pentru aspectele cuprinse în procesul verbal, prin adresa nr..../09.05.2011, Garda Financiară Mureș a sesizat organele de cercetare penală.

La art.8 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi asocierea în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1)".

Art.9 alin.(1) lit.a) și lit.b) din același act normativ, prevede:

"(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate".

În drept, potrivit prevederilor art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **“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;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

La art.244 din Codul de procedură civilă, se stipulează:

"Instanța poate suspenda judecata:

[...]

2. când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea.

Suspendarea va dăinui până când hotărârea pronunțată în pricina care a motivat suspendarea a devenit irevocabilă".

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestatiei, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că **“Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua**

procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...”

Având în vedere că, în cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de organele de inspecție fiscală potrivit cărora nu au existat livrări intracomunitare așa cum sunt ele definite la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mărfurile livrate de S.C. X S.A. nepărăsind teritoriul României, acestea fiind descărcate în țară, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele în drept, constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul".

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că "înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii".

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de Procedură Penală potrivit cărora "Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.2 din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda**

soluționarea cauzei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Conform principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, soluționarea contestației **va fi suspendată și în ceea ce privește dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, precum și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei.**

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.A. din Tg. Mureș**, pentru suma totală de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,