



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 41 / 2014

**privind soluționarea contestației depuse de
S.C. .X.S.R.L. din localitatea .X., județul .X., înregistrată la Direcția
generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală cu nr.920.016/08.01.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili asupra contestației formulată de S.C. .X.S.R.L., cu sediul în localitatea .X., județul .X., prin S.C.A. .X. & Asociații, conform împuternicirii avocațiale Seria TM nr..X./2013, aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X.S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F – MC .X./30.10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X.lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, majorări de întârziere în sumă de .X.lei, penalități de întârziere în sumă de .X.lei, precum și Decizia de impunere nr. F – MC .X..10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva sumei de .X.lei, reprezentând TVA colectată în sumă de .X.lei, majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități în sumă de .X.lei.

Pentru capătul de cerere având ca obiect Decizia de impunere nr. F – MC .X..10.2013, contestația a fost transmisă prin adresa nr.X/07.02.2014 organului fiscal emitent, în speță Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în vederea înaintării spre competență soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.

Contestația a fost depusă 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, Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, contestată, fiind comunicată la data de **11.11.2013** astfel cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei,

iar contestația contribuabilului a fost înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr.X la data de **11.12.2013**, astfel cum atestă ștampila registraturii DGAMC aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207(1) și art.209(1), lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X.S.R.L. cu sediul în localitatea .X., județul .X..

I. Contestatoarea susține că aproape toate operațiunile intracomunitare de livrare pe care le-a efectuat sunt către clientul .X. din Olanda și aproape toate transporturile sunt efectuate printr-un singur transportator, S.C. .X. SRL și subcontractantul acestuia, S.C. .X. S.R.L.

Societatea contestatoare apreciază că în calitate de expeditor nu era obligată să dețină un exemplar a CMR-ului cu ștampila și semnătura destinatarului, această obligație aparținând doar destinatarului și transportatorului.

Totodată, petenta susține că nu există prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării sau semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

Contestatoarea afirmă că inspectorii fiscali au ignorat actele care demonstrau corectitudinea sa, nu au stabilit starea de fapt reală și în mod arbitrar au stabilit că nu a făcut dovada livrării intracomunitare.

Petenta apreciază că legea nu prevede ca livrarea intracomunitară să fie făcută în statul membru al beneficiarului, ci să fie efectuată în alt stat membru, altul decât cel al furnizorului.

În ceea ce privește faptul că factura .X. din 09.12.2009 emisă către .X. nu are CMR, societatea contestatoare precizează că în decembrie 2009 s-a intenționat vânzarea cantității de .X. kg frigărui către clientul .X. BV prin întocmirea unei facturi proforme, frigăruile urmând a rămâne în custodia S.C. .X.SRL până la livrarea acestora, factura proformă fiind înregistrată eronat în contabilitate. Deși această comandă a fost revocată ulterior, s-a omis a se storna factura inițială însă, la controlul fiscal din anul 2011 s-a constatat această neregulă și factura a fost stornată.

De asemenea, în ceea ce privește alte facturi supuse controlului, contestatoarea precizează că a achiziționat materia primă reprezentând fasole și bacon, a preparat-o ca produs final și a livrat-o clientului .X.,

facturarea bunurilor finale efectuându-se prin întocmirea a 2 facturi distincte, respectiv o factură de livrare la valoarea de intrare a materiei prime și factura reprezentând contravaloarea prestării serviciilor conform contract PURCH.X. /16.09.2010.

Contestatoarea susține că pentru justificarea operațiunilor există rapoarte de producție pentru luna septembrie 2010, octombrie 2010, noiembrie și decembrie 2010, precum și fișa zilnică de producție, petenta susținând că CMR-urile prezentate fac dovada livrării intracomunitare, operațiune scutită de TVA.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală adaugă la lege prin afirmația că trebuia prezentat exemplarul din CMR cu ștampila și semnătura destinatarului.

Costestatoarea invocă faptul că factura .X. /17.01.2011 a fost introdusă atât în anexa 10.1 la poziția nr.X cât și în anexa 10.4 la poziția nr.X, prin urmare inspecția fiscală a colectat de 2 ori TVA aferent acestei facturi.

Societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei reprezentând TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X.lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, încheiată ca urmare a raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./30.10.2013, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au stabilit următoarele :

În ceea ce privește TVA deductibilă, inspecția fiscală a constatat că S.C. .X.S.R.L. a exercitat eronat dreptul la deducere a taxei pentru suma de .X. lei fără să îndeplinească condițiile prevăzute la art.146(1), lit.a și art.145(1) și (2) lit.a din Codul Fiscal, înregistrând în perioada 01.12.2009 – 28.02.2010 un număr de 23 facturi de achiziție a unor sortimente de carne emise de către S.C. .X. SRL .X. fără ca acestea să cuprindă toate datele și informațiile obligatorii prevăzute de art.155(5) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

- seria ce identifică în mod unic factura ;
- adresa completă a persoanei impozabile care emite factura;
- adresa completă a cumpărătorului de bunuri;

- data la care au fost livrate bunurile

Totodată, s-a constatat că pe facturile de achiziție nu s-au completat rubricile prevăzute de formular, din care să rezulte numărul de înmatriculare a mijlocului de transport, numele și datele de identificare ale delegatului și data la care s-a efectuat livrarea bunurilor.

S-a constatat că în cele mai multe cazuri S.C. .X. SRL .X. a emis facturi cu mult timp după ce S.C. .X.S.R.L. .X. a primit, recepționat și livrat bunurile în cauză, la baza întocmirii NIR neexistând niciun document legal de proveniență.

Ca urmare a controalelor încrucișate efectuate la societățile de transport, respectiv S.C. .X. SRL .X. , S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. , s-a constatat că mare parte din produsele achiziționate de S.C. .X.SRL de la .X. SRL .X. provin de la firma .X. B.V. Olanda, fiind comercializate mai departe de S.C. .X.S.R.L. către aceeași firmă, respectiv către operatorul intracomunitar de la care au provenit, .X. B.V. Olanda., conform circuitului de comercializare .X. BV din Olanda – S.C. .X. .X. SRL – S.C. .X. SRL - S.C. .X.S.R.L. – .X. BV.

S-a constatat că S.C. .X.SRL a înregistrat achizițiile de piept de curcan în contul 371 “Mărfuri” fiind comercializate către .X. BV Olanda în aceeași stare, fără a se efectua prelucrarea acestuia, și fără să rezulte scopul economic al acestor operațiuni.

S-a constatat că în afara tranzacțiilor cu file de piept de curcan s-au constatat și alte cazuri din care rezultă că produsele înscrise în facturile de achiziție înregistrate la S.C. .X.S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. .X. au ca sursă de proveniență firma .X. B.V. Olanda, intermediar fiind S.C. .X. .X. SRL . Potrivit CMR-urilor, achizițiile intracomunitare au avut ca destinatar firma S.C. .X. .X. S.R.L. din .X. , iar ca punct de descărcare a mărfii adresa sediului social al S.C. .X.S.R.L.

S-a constatat că S.C. .X. .X. a fost declarat contribuabil inactiv în data de 05.09.2012 și înregistrează obligații de plată la bugetul statului, iar S.C. .X. S.R.L. ci sediul social declarat în aceeași locație cu S.C. .X.S.R.L. a fost radiată de la O.R.C. .X. în data de 23.08.2010.

Prin formularul tip SCAC s-a solicitat administrației fiscale din Olanda verificarea realității și legalității achizițiilor și livrărilor intracomunitare de bunuri declarate de S.C. .X.S.R.L. către operatorul .X. B.V. Olanda în perioada mai 2009 – iulie 2011, respectiv dacă bunurile au fost efectiv primite și înregistrate de beneficiarul intracomunitar, dacă bunurile livrate către S.C. .X. SRL au fost înregistrate de furnizorul intracomunitar, precum și verificarea relațiilor comerciale dintre S.C. .X. .X. S.R.L. și .X. B.V.

Autoritățile fiscale din Olanda au comunicat, referitor la relațiile comerciale dintre S.C. .X. .X. S.R.L. și .X. B.V., că “în ceea ce privește livrările către S.C. .X. .X. S.R.L., comenzile sunt făcute prin telefon sau e-mail. Plățile nu pot fi urmărite 1 la 1, deoarece au fost făcute plăți parțiale. Numărul plăților e mai mare decât numărul invoice-urilor. Au fost puse întrebări în legătură cu acest lucru, dar nu am primit răspuns. Toate documentele sunt anexate”.

S-a constatat că, potrivit documentelor și informațiilor transmise, .X. B.V. a efectuat livrări intracomunitare către S.C. .X. .X. S.R.L. numai până în data de 16.10.2009, printre bunurile declarate ca fiind livrate de furnizorul olandez (bacon de porc), neregăsindu-se cantitățile și sortimentele de produse înregistrate de S.C. .X.S.R.L. ca fiind aprovizionate de la S.C. .X. .X. S.R.L. prin S.C. .X. S.R.L. .X. începând cu luna decembrie 2009.

Totodată, s-a constatat că pentru exercițiul financiar 2009, S.C. .X.S.R.L. nu a efectuat inventarierea patrimoniului, respectiv nu a întocmit liste de inventariere și procesul verbal cu rezultatele inventarierii, iar în perioada 2009 – 2010 S.C. .X.S.R.L. nu a întocmit contabilitatea de gestiune a produselor finite obținute din prelucrarea materiilor prime, inclusiv pentru cele achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., astfel încât contribuabilul verificat nu poate face dovada că bunurile recepționate ca fiind facturate de S.C. .X. S.R.L. .X. au fost achiziționate și ulterior livrate.

S-a constatat că ponderea bunurilor aprovizionate de S.C. .X.S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. .X. o reprezintă achizițiile de file piept de curcan, iar din documentele prezentate la control nu rezultă care a fost scopul economic al acestor tranzacții, întrucât pe circuitul de comercializare produsul a ajuns în aceeași cantitate, formă și stare la .X. B.V., de unde a plecat marfa.

Având în vedere răspunsul Administrației fiscale din Olanda că “ S.C. .X.S.R.L. este o companie soră a .X. B.V. ” precum și faptul că documentele de transport a sortimentelor de carne se înscriu coduri care identifică în mod unitar atât producătorul din U.E. cât și țara de proveniență, pentru tranzacțiile cu piept de curcan conform circuitului .X. BV OLANADA – S.C. .X. .X. S.R.L. – S.C. .X. S.R.L. – S.C. .X.S.R.L. – .X. BV se aplică Decizia CEJ în cazurile C-439/04 și C-440/04, prin care s-a stabilit că “atunci când se constată, ținând cont de factori obiectivi, că aprovizionarea a fost făcută de un contribuabil care a știut sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția făcută de el, a participat la o operațiune de care este legată o evaziune fiscală aferent plății TVA, este de competența tribunalului național să refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului plătit.”

Concluzionând, s-a constatat că S.C. .X.S.R.L. nu a justificat realitatea achizițiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L. .X. în valoare de .X. lei, fără a îndeplini condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.145 – art.146 din Codul Fiscal.

Referitor la TVA colectată suplimentar, în ceea ce privește livrările intracomunitare declarate către operatorul intracomunitar .X. B.V. OLANDA, s-a constatat că pentru livrările intracomunitare în valoare de .X. lei, S.C. .X. SRL nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143(2) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

S-au constatat deficiențe și nereguli privind documentele de transport (CMR-uri) prezentate la control de către S.C. .X.S.R.L., respectiv fie acestea nu există ca document pentru justificarea scutirii de TVA, fie există numai în copie și nu în original, fie documentele de transport nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii, prin indicarea locului, a datei și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării precum și ora plecării acestuia după descărcare.

Pentru justificarea relațiilor comerciale dintre S.C. .X.S.R.L. în calitate de vânzător și operatorul intracomunitar .X. BV în calitate de cumpărător, la control a fost prezentat contractul de vânzare cumpărare nr..X./01.03.2008 având ca obiect “vânzarea bunurilor de calitate și cantitatea prevăzute în comenzile primite de vânzător de la cumpărător”, fără a specifica condiția de livrare a bunurilor.

Din analiza contractului de vânzare-cumpărare încheiat între S.C. .X. în calitate de vânzător și .X. BV. în calitate de cumpărător s-a constatat că nu a fost prevăzut în contract faptul că mărfurile vor fi livrate în alt stat membru față de Olanda, statul în care SOURCE BV are sediu social, S.C. .X. nu a luat toate măsurile prin clauzele contractuale instituite, pentru a se asigura că bunurile vor ajunge la destinație și vor fi recepționate în alt stat membru în scopul justificării livrării intracomunitare de bunuri, respectiv a scutirii de taxă, întrucât în cele mai multe cazuri locul de descărcare a mărfurilor menționat în documentul de transport a fost Germania.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, din verificarea documentelor de transport – CMR-urilor prezentate la control – a realității transporturilor pe sensul de ieșire din România pe baza informațiilor furnizate de C.N.A.D.N.R. S.A. , precum și din răspunsul dat de autoritățile olandeze rezultă că S.C. .X.S.R.L. nu a făcut dovada faptului că bunurile în valoare totală de .X. lei au fost transportate din România în alt stat membru, condiție

esențială pentru ca operațiunile în cauză să reprezinte livrări intracomunitare conform prevederilor art.128 (9) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din verificarea documentelor prezentate aferente livrărilor intracomunitare în sumă de X lei către alți operatori intracomunitari, a rezultat faptul că S.C. .X.S.R.L. nu a justificat scutirea de TVA prevăzută la art.143(2) lit.a din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, condiție reglementată de art.10(1) din OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr..X./27.11.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a sesizat, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la operațiunile comerciale înregistrate de S.C..X. S.R.L. ca fiind livrări intracomunitare în statele membre, respectiv Olanda, Bulgaria, Cipru, Slovenia și Ungaria în perioada 2008 – 2012, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr..X.12.12.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. procesul verbal nr..X./10.11.2013, sesizarea penală nr..X./27.11.2013 precum și Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F – MC .X./3010.2013 .

III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală :

1. În ceea ce privește suma de .X.lei, reprezentând TVA colectată în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X.lei și penalități în sumă de .X.lei, se reține că, așa cum confirmă și organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./20.12.2013, aceasta a fost preluată, din eroare, de două ori la calculul sumei privind TVA colectată, astfel cum rezultă din Anexa nr.10.1 și Anexa nr.10.4 privind situația livrărilor intracomunitare declarate către .X. B.V. în perioada 01.12.2009 – 31.07.2011, aflate în copie la dosarul cauzei, pentru care nu s-au prezentat documente de transport în

original, anexe ale Deciziei nr.F-MC .X./30.10.2013 emisă de D.G.A.M.C., contestată.

Se reține că, din analiza documentelor mai sus amintite, aflate în copie la dosarul cauzei, suma de .X.reprezentând TVA colectată suplimentar a fost înscrisă atât la poziția nr.X din Anexa nr.10.1 cât și la poziția nr.X din Anexa nr.10.4, de unde rezultă faptul că a fost calculată, din eroare, de 2 ori în totalul de .X.lei reprezentând TVA stabilită suplimentar (TVA fără drept de deducere și TVA colectată suplimentar), astfel că se va admite contestația formulată pentru suma de **.X.lei**, reprezentând TVA în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X.lei și penalități în sumă de .X.lei, cu consecința anulării în mod corespunzător a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013 emisă de D.G.A.M.C., contestate, pentru această sumă, în conformitate cu prevederile art.216(2) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, majorări aferente în sumă de .X.lei, penalități în sumă de .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, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr..X./27.11.2013, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală

În fapt, inspecția fiscală a constatat că S.C. .X.S.R.L. a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA, fără a îndeplini condițiile prevăzute de lege, înregistrând în perioada 01.12.2009 – 28.02.2010 un număr de 23 facturi de achiziție a unor sortimente de carne emise de către S.C. .X. S.R.L. .X. fără ca acestea să cuprindă toate datele și informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Totodată, s-a constatat că în perioada 01.12.2009 – 31.07.2011, S.C. .X.S.R.L. a declarat livrări intracomunitare în sumă de .X.lei în baza facturilor emise către un număr de X operatori din state membre.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare către operatorul .X. BV din Olanda, contribuabilul nu a prezentat la control documentele care atestă că bunurile au fost transportate în alt stat membru, astfel nefiind justificată scutirea de taxă prevăzută de lege.

Prin adresa nr..X./27.11.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a sesizat , în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la operațiunile comerciale înregistrate de S.C..X. S.R.L. ca fiind livrări intracomunitare în statele membre, respectiv Olanda, Bulgaria, Cipru, Slovenia și Ungaria în perioada 2008 – 2012, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr..X.12.12.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F – MC .X./3010.2013, acte administrative fiscale contestate în speță.

În drept, art.214 (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;[...]”

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. F – MC .X./30.10.2013 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **contestate**, 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 cauză, se ridică problema realității operațiunilor economice desfășurate având în vedere că în urma controalelor efectuate de autoritățile fiscale au fost descoperite anumite elemente care conduc la suspiciunea de fraudă, precizându-se faptul că atât achizițiile cât și livrările intracomunitare înregistrate în evidența societății contestatoare nu au putut fi confirmate prin documente care să ateste achizițiile și recepțiile mărfurilor înscrise în documentele de transport.

Referitor la TVA deductibilă, se reține că urmare a controalelor încrucișate efectuate la societățile de transport, respectiv S.C. .X. SRL .X. , S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. , s-a constatat că mare parte din produsele achiziționate de S.C. .X. SRL de la .X. SRL .X. provin de la firma .X. B.V. Olanda, fiind comercializate mai departe de S.C. .X. S.R.L. către aceeași firmă, respectiv către operatorul intracomunitar de la care au provenit, .X. B.V. Olanda., conform circuitului de comercializare .X. BV din Olanda – S.C. .X. .X. SRL – S.C. .X. SRL - S.C. .X.S.R.L. – .X. BV.

Referitor la TVA colectată suplimentar, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul livrărilor intracomunitare declarate, S.C. .X.S.R.L. a cuprins livrări în valoare de .X. lei, în principal către firma .X. A din Olanda, dar și către un operator din Cipru, unui număr de X operatori din Bulgaria, un număr de X operatori din Ungaria, și unui număr de câte un operator din Slovenia și Austria, pentru care nu a justificat scutirea de TVA cu documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, aspecte care determină nașterea unor substanțiale indicii privind posibilitatea săvârșirii unor infracțiuni în speță.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, în cazul livrărilor intracomunitare în valoare de .X.lei către .X. B.V. Olanda, deficiențe și nereguli privind documentele de transport prezentate la control de către S.C. .X.S.R.L., respectiv fie acestea nu există ca document pentru justificarea scutirii de TVA sau există numai în copie și nu în original , fie documentele de transport nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii, prin indicarea locului, a datei și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și ora plecării acestuia după descărcare, aspecte care constituie indicii privind posibilitatea producerii unor infracțiuni.

Se reține că prin adresa nr..X./27.11.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la operațiunile comerciale înregistrate de S.C..X. S.R.L. ca fiind livrări intracomunitare în statele membre, respectiv Olanda, Bulgaria, Cipru, Slovenia și Ungaria în perioada 2008 – 2012, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Totodată, se reține că prin adresa nr..X.12.12.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat, către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F – MC.10.2013, acte administrative fiscale contestate în speță.

Se reține că în cuprinsul plângerii penale înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. se precizează că pentru livrări intracomunitare în statele membre, respectiv Olanda, Bulgaria, Cipru, Slovenia și Ungaria, în valoare de .X.lei, S.C. .X. SRL nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143(2) lit. a din Legea nr.573/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, condiție reglementată de art.10(1), lit.b din O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se menționează că s-au constatat deficiențe și nereguli privind documentele de transport prezentate la control de către societatea contestatoare, respectiv fie acestea nu există ca document pentru justificarea scutirii de TVA sau există numai în copie și nu în original, fie documentele de transport nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii prin indicarea locului, a datei, și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și ora plecării acestuia după descărcare.

Sesizarea penală anterior amintită cuprinde și precizări referitoare la încasările livrărilor intracomunitare, inspecția fiscală constatând că S.C. .X.SRL a înregistrat Comercial invoice-uri (facturi comerciale) de la .X. BV Olanda constând în dobânzi și penalități calculate pentru plata cu întârziere a achizițiilor intracomunitare, fapt pentru care s-au compensat parte din creanțe cu datoriile create, sumele care trebuiau a fi încasate de S.C. .X.S.R.L. au fost echilibrate cu datorii create către firma din Olanda sub forma unor dobânzi și penalități pentru întârzierea la plată.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a 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**, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, precizăm că 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.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 (1) din Legea nr.135/2010 din Codul de procedură penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*,

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sesizarea penală nr. nr..X./27.11.2013, cu privire la operațiunile comerciale înregistrate de S.C..X. S.R.L. ca fiind livrări intracomunitare în statele membre, respectiv Olanda, Bulgaria, Cipru, Slovenia și Ungaria în perioada 2008 – 2012, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, iar prin adresa nr..X.12.12.2013, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat, către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F – MC X/30.10.2013, acte administrative fiscale contestate în speță, în vederea analizării de organele de cercetare penală.

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

întrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Având în vedere că faptele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – MC X/30.10.2013 pe baza cărora a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013, fac obiectul cercetării penale, fiind înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. prin adresa nr..X.12.12.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de cercetare penală urmând să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale.

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 întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. împotriva sumei de .X.lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, majorări aferente în sumă de .X.lei, penalități în sumă de .X.lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F – MC .X./30.10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, 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, care precizează :

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

Pentru considerentele retinute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art. 216 (1), (2) și (4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Admiterea contestației pentru suma de **.X.lei**, reprezentând TVA colectată în sumă de .X.lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X.lei și penalități în sumă de .X.lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F – MC .X./30.10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și anularea în mod corespunzător a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.10.2013 emisă de D.G.A.M.C. pentru această sumă.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X.S.R.L. împotriva sumei de .X.lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, majorări aferente în sumă de .X.lei, penalități în sumă de .X.lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F – MC .X./30.10.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL

X