



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestatiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax :+021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 33 / 2015**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X.S.R.L.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.921824/27.11.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./19.11.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/27.11.2014, asupra contestației formulate de **S.C. .X.S.R.L.**, cu sediul în .X., str. X, jud. .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.X/27.02.2010, având cod de înregistrare fiscală .X.

La data depunerii contestației, **S.C. .X.S.R.L.** figurează la poziția X din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, din Anexa nr.1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./24.09.2014*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014*, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, decizie prin care urmare soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de **.X.lei**, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de **.X.lei**, precum și TVA rămasă de plată în sumă de **.X.lei**.

De asemenea, contestația are ca obiect și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014, respectiv **03.11.2014**, așa cum reiese din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației, respectiv **10.11.2014**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X.S.R.L.**

**I. Prin contestația formulată, S.C. .X.S.R.L., precizează următoarele:**

Referitor la suma de **.X.lei**, societatea precizează că aceasta rezultă din Declarația 300 "decont de taxa pe valoarea adăugată" aferent perioadei de raportare septembrie 2013 depus cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA, decont soluționat cu inspecție fiscală anticipată desfășurată în perioada 11.11.2013 – 28.11.2013.

Societatea susține că inspecția fiscală s-a finalizat prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr.X./28.11.2013 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X./28.11.2013 prin care s-a respins la rambursare suma de **.X.lei**, fiind stabilită în mod eronat ca suplimentar de plată în sarcina

acesteia, deși prin raportul de inspecție fiscală s-a menționat că inspecția fiscală parțială nu s-a efectuat.

Având în vedere că inspecția nu s-a desfășurat, societatea susține că a procedat la preluarea sumei de .X.lei în decontul de TVA pe luna noiembrie 2013, iar în evidența organelor fiscale această sumă a fost preluată ca sume negative de TVA solicitate la rambursare prin certificatul de atestare fiscală nr..X./29.04.2014 pentru suma de .X.lei, compusă din suma de .X.lei aferentă anului 2013 și suma de .X.lei aferentă anului 2014. Societatea precizează că suma de .X.lei include și soldul sumei negative de TVA aferent lunii septembrie 2013 în valoare de .X.lei.

Referitor la suma de .X.lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală pentru livrările către clientul HIGH POWER SYSTEMS INC din Insulele .X., societatea precizează că deși a prezentat o serie de documente conform OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, a formulat în conformitate cu prevederile Codului Vamal Comunitar și o cerere către Biroul Vamal de Export Vilnius – Lituania pentru a confirma faptul că mărfurile au părăsit teritoriul comunitar și mișcările de export au fost închise prin notificarea de export IE 599.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea consideră că nu datorează aceste sume deoarece sunt calculate asupra unei obligații fiscale de plată stabilită eronat în sarcina acesteia.

Prin urmare societatea solicită anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014, constatându-se următoarele:**

În luna decembrie 2013 S.C. .X.S.R.L. în baza contractului nr. .X.-.X./10.2010, încheiat cu .X.INC din Insulele .X., a efectuat livrări de produse la export în valoare totală de .X.EURO, echivalentul a .X.lei, conform următoarelor documente:

- invoice nr..X./24.12.2013
- CMR/09.01.2014
- Paking list

- Declarație vamală nr.14LTVG.X./14.01.2014.

Conform clauzelor contractuale transportul produselor livrate la export a fost în sarcina cumpărătorului, condițiile de livrare fiind FCA – fabrica vânzătorului din .X., România.

Din analiza documentelor de livrare prezentate de societate pentru produsele exportate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X.INC. din Insulele Virgine a avut calitatea de cumpărător iar destinatarul era .X..X., .X.din Rusia, iar marfa a fost încărcată la S.C. .X.S.R.L. de către Transportatorul .X.din Polonia.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că CMR-ul din data de 09.01.2014 prezentat de societate nu are semnătura și stampila destinatarului ce confirmă recepția bunurilor în Rusia, precum și faptul că Declarația vamală nr.14LTVG.X./2014 nu certifică faptul că marfa a părăsit teritoriul comunitar.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că documentele de livrare prezentate de societate nu certifică încheierea de operațiuni de export de către biroul vamal de export, conform art.3 alin.(2) lit.b OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2), precum și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu mențiunea că dacă în perioada de prescripție societatea intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aceasta poate solicita reverificarea perioadei respective.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Referitor la decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii septembrie 2013 cu soldul sumei negative de TVA în valoare totală de .X.lei solicitată la rambursare de către S.C. .X.S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că acest decont a fost încadrat la risc fiscal mare fiind transmis la Activitatea de inspecție fiscală pentru soluționare cu control anticipat.

Urmare inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere nr..X./28.11.2013, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X.lei, iar suma solicitată la rambursare a fost respinsă în totalitate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat ca în decontul lunii noiembrie 2013, societatea a preluat conform Deciziei de corecție nr.295/08.01.2014, ca și taxă dedusă, prin înscrierea la rândul 30, suma de .X.lei reprezentând soldul sumei negative de TVA din decontul lunii

septembrie, solicitată la rambursare și soluționat cu control anticipat prin decontul lunii decembrie 2013.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a preluat eronat în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii noiembrie 2013, ca și taxă dedusă, prin înscrierea la rândul 30, suma de .X.lei, solicitată la rambursare, precum și faptul că această sumă este datorată bugetului de stat.

Având în vedere adresa nr.X/D/P/2012 din 21.10.2014 prin care Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X. a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul DGAMC transmiterea rapoartelor de inspecție fiscală, anexelor întocmite până la data de 20.10.2014 și întreaga documentație care a stat la baza întocmirii acestora în interesul soluționării dosarului penal nr. X/D/P/2012, organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./05.11.2014 au transmis acestei instituții Decizia de impunere nr. F-MC .X./24.09.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.09.2014 care a stat la baza emiterii acesteia, încheiate la S.C. .X.S.R.L.

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

**1. Referitor la suma totală de .X.lei, reprezentând:**

**- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată;**

**- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**

**- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Decizia de impunere nr. F-MC .X./24.09.2014, contestată și Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.09.2014 care a stat la baza emiterii acesteia au fost înaintate Ministerului Public – Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X., urmare solicitării acestei instituții, în vederea soluționării dosarului penal nr..X./D/P/2012.**

**În fapt**, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013, S.C. .X.S.R.L. a înregistrat exporturi de produse către .X.INC. din Insulele Virgine pentru care a aplicat scutirea de TVA cu drept de deducere prevăzută la art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exporturi pentru care se ridică problema realității operațiunilor întrucât societatea nu a facut dovada cu documente că bunurile au părăsit teritoriul comunitar.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă de .X.lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au transmis cu adresa nr..X./05.11.2014 Ministerului Public – Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X., la solicitarea acestei instituții, conform adresei nr. .X./P/2012 din 21.10.2014, Decizia de impunere nr. F-MC .X./24.09.2014, contestată, și Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.09.2014 care a stat la baza emiterii acesteia în vederea soluționării dosarului penal nr. .X./D/P/2012 în care la data de 12.06.2013 s-a dispus începerea urmăririi penale sub aspectul comiterii infracțiunilor de constituire a unui grup infracțional organizat prevăzute de art.7 din Legea nr.39/2003, evaziune fiscală prevăzute de art.8 și art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005, folosirea cu rea credință a creditului societății în scop contrar intereselor acesteia prevăzute de art.272 alin.(1) pct.2) din Legea nr.31/1990, spălare de bani prevăzute de art.29 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.656/2002, republicată, înșelăciune în contracte cu consecințe deosebit de grave, prevăzute de art.215 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din Codul penal.

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

***“(1)Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:***

***a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.***

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC.X./24.09.2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță se ridică problema realității și legalității operațiunilor efectuate de societate, aceasta declarând exporturi de bunuri fără a putea demonstra faptul că mărfurile au părăsit teritoriul comunitar, condiție esențială pentru ca operațiunile în cauză să reprezinte exporturi de bunuri scutite de TVA cu drept de deducere, cu consecința diminuării obligațiilor de plată către bugetul de stat.

Din verificarea documentelor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că S.C. .X.S.RL. nu a făcut dovada faptului că bunurile au părăsit teritoriul comunitar.

Având în vedere și solicitarea Ministerului Public – Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X. cu privire la soluționarea dosarului penal nr..X./D/2012, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis acestei instituții un exemplar al Deciziei de nr.F-MC .X./24.09.2014, contestată, și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014 care a stat la baza emiterii acesteia, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă de .X.lei.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, 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.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

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

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



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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

***“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de***

***către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.***

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

**se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X.lei, reprezentând:**

- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

***“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.***

## 2. Referitor la suma totală de 588.008 lei, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal S.C. .X.S.R.L. a solicitat la rambursare prin Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013 suma de .X.lei, în condițiile în care această taxă a fost solicitată la rambursare și prin Decontul de TVA aferent lunii septembrie 2013 soluționat prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./28.11.2013, în sensul respingerii la rambursare.

**În fapt**, prin Decontul cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2013, S.C. .X.S.R.L. a solicitat la rambursare TVA în sumă de .X.lei.

Acest decont a fost soluționat prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./28.11.2013, TVA solicitată fiind respinsă la rambursare în totalitate.

Ulterior, TVA în sumă de .X.lei respinsă la rambursare a fost preluată de societate la rândul 30 "regularizări taxa dedusă" în Decontul cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2013 și în Decontul aferent lunii decembrie 2013.

La data de 08.01.2014 S.C. .X.S.R.L a solicitat corecția erorilor materiale din decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2013 pentru suma de .X.lei, fiind astfel emisă Decizia de corecție nr.295.

Urmare verificării, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina S.C. .X.S.R.L taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei întrucât aceasta a fost solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii septembrie 2013, soluționat prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./28.11.2013, in speta fiind aplicabile prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.256/2004.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.147<sup>^</sup>3 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 02.12.2013, care precizează:

***“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.***

**(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>.**

**(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. ”**

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.147<sup>3</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează :

**(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.**

**(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul**

***perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”***

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare, însă dacă persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Prin urmare, având în vedere că așa cum s-a reținut la situația de fapt, TVA în sumă de .X.lei a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferentă lunii septembrie 2013, soluționat în sensul respingerii în totalitate la rambursare prin Decizia de impunere nr..X./28.11.2013, societatea nu mai avea posibilitatea să solicite la rambursare aceeași taxa și în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, care a făcut obiectul inspecției fiscale, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare și au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X.lei, și au calculat accesorii aferente în sumă de **X lei** potrivit principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, atât timp cât societatea nu contesta modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

În ceea ce privește argumentul societății cu privire la faptul că prin Decizia de impunere nr..X./28.11.2013 TVA în sumă de .X.lei a fost în mod eronat respinsă la rambursare și stabilită suplimentar de plată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu face obiectul cauzei supuse soluționării, organul de soluționare a contestației fiind investit să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014 și nu împotriva Deciziei de impunere nr..X./28.11.2013.

Mai mult, potrivit Codului de procedură fiscală societatea, dacă se simțea lezată în drepturi avea posibilitatea să conteste Decizia de impunere nr..X./28.11.2013.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile Anexei 1 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.256/2004:

***"Instrucțiuni, pentru completarea formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată"[...]"***

***"Nu se înscriu în decont:***

***[...]"***

***- diferențele de taxa pe valoarea adăugată de plata constatate de organele de control, pentru care nu este reglementată includerea lor în decont.***

***Documentele fiscale neevidențiate în jurnalele pentru cumpărări sau vânzări, constatate de organele de control fiscal, nu se mai evidențiază în decont."***

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru acest capăt de cerere contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014 va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) și art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## ***DECIDE***

**1.** Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. .X.S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA.

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

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.09.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de X lei, reprezentând:**

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**