



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

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



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
.X., CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 225 / 2016  
privind soluționarea contestației formulate de  
.X. SA din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A\_SLP 32/11.01.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii-Direcția generală regională a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./07.01.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 32/11.01.2016, cu privire la contestația formulată de .X. SA, având sediul social în mun..X., sector .X., str..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

.X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-.X./25.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, prin care, urmare soluționării decontului de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent perioadei 01.01.2008-31.10.2012, cu control anticipat, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

.X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de

data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015 respectiv data de 27.11.2015, potrivit adresei de înaintare a titlului de creanță, înregistrată la societate sub nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția generală regională a finanțelor publice .X., respectiv 23.12.2015, potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. SA, denumită în continuare .X..

**I. .X. contestă Decizia de impunere nr.F-.X./25.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015 de organele de inspecție fiscală ale Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, precizând următoarele:**

a) Aspecte de procedură:

a.1) Activitatea de inspecție fiscală s-a desfășurat cu încălcarea dispozițiilor OMFP nr.263/2010 privind aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare.

Având în vedere faptul că la data de 26.11.2012, .X. a solicitat Direcției generale de administrare a marilor contribuabili (DGAMC) soluționarea decontului negativ de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012, înregistrat la organul fiscal competent sub nr..X., aceasta avea obligația potrivit prevederilor cap.I lit.b) pct.6 din OMFP nr.263/2010 menționat mai sus, de a soluționa decontul negativ de TVA în termen de maxim 45 de zile calendaristice, respectiv cel târziu până la data de 10.01.2013.

Prin urmare, .X. consideră că orice fel de alt control decât de cel prevăzut de lege este ilegal, cu consecința nulității oricărui rapoarte de inspecție fiscală și decizii de impunere.

Susținerea echipei de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, potrivit căreia soluționarea decontului negativ de TVA ar fi legal efectuată după trecerea termenului legal de 45 de zile, prin emiterea deciziei de

impunere și a raportului de inspecție fiscală la circa 730 de zile de la data depunerii decontului de către .X. este profund nelegală, actele administrative fiind emise cu încălcarea flagrantă a jurisprudenței naționale și europene în materia returnării de TVA.

Nu în ultimul rând, .X. arată că DGAMC, în calitate sa de organ fiscal competent, nu a soluționat niciodată decontul negativ de TVA, astfel după cum obligă legea, actele administrative atacate evidențiază fără tăgadă că decizia de impunere ce ar fi trebuit să fie emisă de către DGAMC în soluționarea decontului negativ de TVA a fost emisă de un alt organ fiscal necompetent.

a.2) Direcția generală de coordonare inspecție fiscală a efectuat în mod nelegal o primă inspecție fiscală parțială începută la data de 08.05.2013, încetată de drept la data de 07.11.2013, prin neemiterea niciunui act administrativ.

Eludarea legii și încălcarea prevederilor speciale în materia returnării TVA s-a concretizat și prin faptul că emiterea ordinului de inspecție fiscală parțială a fost făcută fără emiterea avizului de inspecție fiscală.

Avizul de inspecție fiscală nu a fost emis niciodată sub falsa motivație că inspecția fiscală parțială a fost dată în soluționarea decontului negativ de TVA, ceea ce ar fi scutit de emiterea avizului de inspecție fiscală.

.X. consideră că o astfel de susținere a organului de inspecție fiscală este profund nelegală din perspectiva prevederilor OMFP nr.263/2010, care dispune soluționarea DNOR în termen legal de 45 zile, prin control anticipat, iar nu prin inspecție fiscală parțială.

În consecință, prin aplicarea dispozițiilor legale care prevăd că inspecția fiscală nu poate depăși un termen de 6 luni de la data începerii, .X. concluzionează că inspecția fiscală parțială începută la data de 08.05.2013 a încetat de drept la data de 08.11.2013, prin efectul legii.

a.3) Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii a efectuat în mod nelegal o a doua inspecție fiscală parțială, începută la data de 31.07.2014 și finalizată la data de 12.11.2015, fără aviz de inspecție fiscală, despre care arată că ar fi o reluare a inspecției fiscale parțiale din luna mai a anului 2013, inspecție fiscală care nu a fost suspendată, împrejurare care determină încetarea acesteia de drept în luna noiembrie 2013.

.X. invederează faptul că nu se poate reține data de 08.05.2013 ca fiind data de început a inspecției fiscale, atât timp cât chiar la începutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015 este

precizată perioada în care s-a efectuat controlul, respectiv 31.07.2014-12.11.2015.

În plus, .X. precizează că ultima inspecție fiscală în ceea ce privește TVA a fost desfășurată în anul 2007, astfel încât pentru a respecta dispoziția legală, organul fiscal avea obligația de a verifica TVA pentru anul 2008, prin declanșarea inspecției fiscale cel mai târziu la data de 31.12.2013.

Însă, o astfel de inspecție fiscală nu a avut loc, ceea ce înseamnă că o inspecție fiscală declanșată în anul 2014 nu ar fi putut supune inspecției fiscale și anul 2008, datorită intervenției termenului de prescriere pentru intervalul de 5 ani, potrivit art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care determină prescrierea obligațiilor contribuabilului pentru anul 2008 la data de 31.12.2013.

#### a.4) Nulitatea actelor administrative contestate ce rezultă:

→ Din existența în conținutul acestora a datelor incoerente și contradictorii. Astfel, .X. menționează că deși organul de control fiscal susține că a efectuat o singură inspecție fiscală parțială ce ar fi început în anul 2013, în fapt nu a desfășurat niciodată un control anticipat legal în soluționarea decontului de TVA, ci a desfășurat în mod nelegal o primă inspecție fiscală la data de 08.05.2013 fără aviz de inspecție fiscală, și o a doua inspecție fiscală parțială începând cu data de 31.07.2014, fără să emită un aviz de inspecție fiscală și fără a exclude din perioada verificată, intervalul de timp supus prescripției,

→ Din lipsa semnăturilor membrilor echipei de inspecție fiscală. .X. invederează faptul că atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere sunt nominalizați 4 inspectori fiscali, însă numai doi dintre aceștia au semnat și și-au însușit constatările inspecției fiscale.

#### a.5) Inspecțiile fiscale parțiale au fost efectuate de echipa de control care nu aparține de organul fiscal competent.

Mai mult, .X. susține că inspectorii fiscali nu au prezentat în perioada de control un document din care să rezulte delegarea de competență de control din partea președintelui ANAF, în conformitate cu dispozițiile art.99 alin.(3) din OG nr.92/2003.

#### a.6) Decizia de impunere este emisă în mod nelegal de către un organ fiscal incompetent.

Astfel, .X. consideră că au fost încălcate dispozițiile art.86 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și ale OMFP nr.263/2010, care precizează că soluționarea decontului de TVA este de competența

organului fiscal competent ceea ce în prezenta speță determină obligația DGAMC de a emite decizia de impunere.

b) Aspecte de fond:

b.1) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă contractului FN/1992 și Actului adițional nr.3/2000 încheiate între .X., .X. SA și .X. SA din Grecia, precum și obligațiile accesorii acestei sume: .X. menționează că în mod incorect și nelegal a fost obligată la plata TVA, întrucât veniturile obținute de partenerul nerezident în perioada vizată de control nu sunt supuse TVA.

Echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările pe caracterul complex al contractului FN/1992 pe faptul că acesta a fost denumit "Contract de livrare și prestații", ignorând caracterul de contract de credit-furnizor și alte caractere relevante ale contractului.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că .X. datorează TVA, în calitate de persoană impozabilă beneficiară a serviciilor de comunicații prin satelit, serviciilor de întreținere a sistemului on-line și expertizelor privind bunurile corporale, precum și livrărilor efectuate asupra acestora, destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, efectuate de prestatori, persoane juridice nerezidente, însă modalitățile și termenele de plată a echipamentelor și serviciilor livrate în baza contractului indică în parte intenția furnizorului .X. SA de a-l credita pe beneficiar (.X.) cu o parte din prețul echipamentelor și serviciilor: conform art.3 pct.1 din contract, .X. a plătit în primele 6 luni de la semnarea contractului suma de .X. USD în două tranșe, urmând ca restul de preț să fie plătit de .X. pe o perioadă de 10 ani, după un algoritm stabilit de părțile contractante prin negociere.

Totodată, .X. precizează că prin HG nr.171/1992, Ministerul Economiei și Finanțelor a fost autorizat de către Guvernul României să acorde garanția pentru garantarea creditului extern în valoare de 6.972.280 UDS care urma să fie contractat cu ".X." SA Grecia de către Regia Autonomă a Loteriilor și Pronosticurilor Sportive, pentru înființarea automatizării sistemului loteristic din România. Prin urmare, .X. învederează legătura între HG nr.171/1992 și contractul menționat mai sus, ce definește caracterul de creditare al relației dintre părțile contractante.

Pe de altă parte, încadrarea Actului Adițional nr.3/2000 în categoria contractului de credit-furnizor, este precizată și recunoscută în mod expres la pag.74 din Procesul verbal de control financiar întocmit de reprezentanții Direcției de Control Financiar din cadrul ANAF, înregistrat sub nr..X./31.10.2008, control ce a fost realizat urmare

solicitării Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție.

.X. susține că întrucât contractul menționat mai sus este unul de credit-furnizor pentru porțiunea de preț contractual neacoperită de plata inițială de .X. UDS, serviciul prestat prin contract de către .X. SA este unul de creditare. În consecință acest serviciu nu a fost prestat efectiv în România, ci în afara teritoriului României, acolo unde își are sediul creditorul (.X. SA) și nu unde își are sediul debitorul (.X.) întrucât la sediul creditorului s-au alocat mijloace financiare către terți pentru procurarea echipamentelor și serviciilor acordate beneficiarului (.X.) în baza contractului.

De asemenea, .X. precizează că, chiar dacă locul serviciilor de creditare este considerat a fi sediul debitorului (.X.), acest lucru este lipsit de semnificație, întrucât operațiunea de creditare este scutită de TVA. Astfel, în conformitate cu art.141 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, prestarea serviciilor financiare de *“acordare și negocierea de credite”* și *“administrarea creditului de către persoana care îl acordă”* sunt scutite de TVA.

b.2) Referitor la TVA în suma de .X. lei stabilită suplimentar aferentă contractului de credit furnizor FN/2003 încheiat între .X., .X. SA și .X. SA din Grecia, precum și obligațiile accesorii acestei sume:

.X. susține că obiectul acestui contract constă în furnizarea de către furnizor (.X. SA) a întregului sistem la cheie capabil să funcționeze on-line, instalarea și punerea în funcțiune a sistemului de video-loterie, cât și furnizarea oricăror activități auxiliare necesare pentru operarea sistemului la cheie, incluzând riscurile financiare și costurile pentru implementarea sistemului de video-loterie, finanțarea programului de către creditor (.X. SA și .X. SA) și rambursarea finanțării de către beneficiar.

Analizând contractul de mai sus, .X. consideră că în mod greșit echipa de inspecție fiscală a reținut că întreaga valoare reprezentând cost finanțare plătit de .X. către creditorii .X. SA și .X. SA face parte din categoria serviciilor care intră sub incidența TVA.

Concluzia echipei de inspecție fiscală a fost determinată de aceea că unul dintre creditori, respectiv .X. SA, a declarat livrări de servicii către .X. din anul 2010, facturile emise în luna februarie 2010 utilizând codul valid de TVA identificat în VIES.

.X. susține că greșită concluzia de mai sus având în vedere următoarele:

- adresa nr..X./23.08.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor potrivit căreia *“Direcția generală juridică apreciază că operațiunea de finanțare*

*acordată de creditor în favoarea beneficiarului reprezintă, având în vedere dispozițiile contractului de credit-furnizor analizat, un serviciu financiar, fiind prin urmare în prezența unor operațiuni scutite de la plata TVA”;*

- problema plății TVA pentru activitatea de finanțare acordată de .X. SA și .X. SA din Grecia către .X. prin contractul FN/2003 a fost analizată de echipele de inspecție fiscală, care au efectuat în perioada 28.05.2007-25.10.2007 și în anul 2008, inspecții fiscale parțiale, ce au avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor datorate la bugetul general consolidat al statului, situații în care s-au întocmit acte administrative ce se bucură de prezumția de legalitate și în care nu s-a reținut că se impune stabilirea unor obligații suplimentare la plată;

- urmare demersului efectuat în anul 2007, Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor a stabilit că *“sumele plătite creditorului suplimentar față de contravaloarea echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor sunt considerate dobânzi în interesul Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere”.*

- ANAF-DGAMC a acordat celor doi creditori, .X. SA și .X. SA din Grecia, un certificat pentru atestarea plății impozitului plătit în România de persoane juridice străine, certificate care au înscris la coloana “natura venitului” dobânzi.

Astfel, .X. invederează contradicția rezultată: pe de o parte organul fiscal reține că aceste sume reprezintă contravaloare servicii, sunt supuse TVA, iar pe de altă parte, organul jurisdicțional a calificat aceleași sume ca fiind dobânzi, pentru care se impune plata impozitului pe veniturile nerezidenților.

b.3) Referitor la TVA în suma de .X. lei neacceptată la deducere, echipa de inspecția fiscală a motivat că această sumă este aferentă stocului de cartele Pelegrin la data de 30.06.2015, nevalorificate, drept pentru care nu se justifică utilizarea în folosul operațiunilor taxabile în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Însă, .X. susține că aceste constatări nu pot fi reținute, întrucât evidențele sale contabile certifică faptul că aceste produse sunt destinate comercializării.

În concluzie, .X. solicită admiterea contestației, revocarea actelor administrativ fiscale atacate, în sensul:

- anulării obligațiilor de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./25.11.2015, precum și

- acceptării la deducere a TVA în sumă de .X. lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii au efectuat la .X. o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului nr..X.-26.11.2012 cu sume negative de TVA aferente perioadei 01.01.2008-31.10.2012, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.11.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015, contestată.**

a) Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, .X. a efectuat plăți către firmele .X. SA și .X. SA, din Grecia, ca urmare a derulării a două contracte, respectiv:

a.1) Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992 încheiat între .X., în calitate de beneficiar, .X. SA și .X. SA din Grecia, denumite împreună furnizor, având ca obiect livrarea către .X. a unui proiect complex constând într-un sistem automatizat de loterie compus din echipamente pentru sistemul central, echipamente pentru rețeaua de vânzare, tehnologie pentru comunicații, software de sistem și aplicații în vederea desfășurării în sistem automat a jocurilor loteristice (denumit în contract "Sistemul").

Ulterior a fost extins cu 10 ani prin Actul adițional nr.3/23.03.2000 având ca obiect furnizarea și instalarea (conform art.1) la .X. a următoarelor:

- echipamente pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente și sistemul pentru operarea on-line în 400 de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

- 400 de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele 400 de agenții on-line ale .X.;

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului;

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru două noi jocuri (Joker și Bingo), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line, așa cum este specificat mai sus.



La art.2 “Prețuri” se specifică faptul că suma contractuală suplimentară este totală pentru echipamente și soft-ware furnizate .X..

În ceea ce privește plata, la art.3 “Termene de plată”, se precizează: Pentru perioada ce începe de la semnarea Actului adițional și până la expirarea contractului (31.12.2013), .X. va plăti o sumă echivalentă cu următoarele procente aplicate la încasările totale ale jocurilor loteristice jucate pe Sistem, după cum urmează:

- 8% de la semnarea actului adițional și până la data de 30.08.2000;
- 10,5% în perioada 01.09.2000-31.12.2013, respectiv 8% procent prevăzut în contractul de bază+2,5% prevăzut prin actul adițional;

- 8% în perioada 2004-2008;
- 7,5% în perioada 2009-2013.

În perioada 2008-2012, din evidența financiar-contabilă a .X., prezentată în vederea efectuării inspecției fiscale parțiale, organele de inspecției fiscale au constatat următoarele:

- Valoarea totală facturată de .X. din Grecia aferentă Actului adițional nr.3/23.03.2000 la Contractul de livrare și prestații FN/1992 a fost de .X. lei, înregistrată de .X. ca și “*cost de finanțare*”. Cota de finanțare a fost calculată lunar prin aplicarea unei cote procentuale asupra încasărilor din sistemele loteristice, conform Add 3/2000;

- Contravaloarea facturilor emise lunar de .X. din Grecia, denumită de .X. “*cotă finanțare Add.3/2000*” a fost înregistrată ca dobândă, iar plata către persoana juridică nerezidentă s-a efectuat după reținerea la sursă a impozitului de 10% asupra venitului obținut din România de către persoanele juridice din Grecia;

- Pe facturile emise lunar (2008-octombrie2012) de către .X. din Grecia, în valoare totală de .X. lei, se face doar mențiunea “*plată conform Act adițional 3 la contractul semnat în 26.06.1992, mai puțin ratele scadente pentru echipamentele livrate*”, fără a se detalia serviciile prestate, tarifele practicate, iar valoarea facturii este înscrisă în lei.

- .X. nu a prezentat niciun document, încheiat ulterior Actului adițional nr.3/2000 la Contractul de livrare și prestații FN/1992, prin care să fie prevăzută valoarea finanțării și cuantumul dobânzii.

- Contrar faptului că pentru perioada 2004-2007, organele de inspecție fiscală au calculat TVA aferentă serviciilor prestate de furnizor, .X. nu a calculat și virat TVA în perioada 2008-octombrie 2012.

.X. nu a prezentat niciun document, încheiat ulterior Actului adițional nr.3/2000 la Contractul de livrare și prestații FN/1992, prin care furnizorul și-a dat acceptul în vederea încasării cu mai puțin de 10% din valoarea facturată.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007, încheiat pentru perioada 31.12.2002-31.12.2006 și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.06.2008, încheiat pentru perioada 01.10.2004-31.12.2007, urmare inspecției fiscale ce a avut ca obiectiv determinarea consecințelor fiscale rezultate din tratamentul fiscal aplicat serviciilor prestate de către .X. SA și .X. SA în cadrul Add.3 nr.3/23.03.2000 la Contractul pe prestări FN/1992, .X. SA și .X. SA din Grecia prestează servicii pentru care locul prestării este locul unde sunt prestate efectiv serviciile și că obligațiile achitării TVA revine prestatorului, însă întrucât cele două firme din Grecia nu și-au desemnat un reprezentant fiscal în România, obligația achitării TVA a revenit .X., motiv pentru care inspecția fiscală a dispus colectarea TVA.

Din analiza prestărilor de servicii cuprinse în obligațiilor furnizorului (.X. din Grecia) și achitate de .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2008-31.12.2009, pentru serviciile de comunicații prin satelit sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.10 și art.150 alin.(1) pct.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru serviciile de întreținere a sistemului on-line sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 și art.150 alin.(1) pct.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în perioada 01.01.2010-31.10.2012, pentru serviciile de comunicații prin satelit și serviciile de întreținere a sistemului on-line, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) și art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X., în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor mai sus menționate, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, venituri din pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, fără drept de deducere, era obligată să calculeze și să plătească TVA, motiv pentru care au constatat că suma de .X. lei reprezintă servicii în favoarea .X., destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, efectuate de prestatori, persoane juridice nerezidente pentru care contribuabilul datorează de TVA în suma de **.X. lei**, în perioada 01.01.2008-31.10.2012.

a.2) Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003 încheiat între .X., în calitate de beneficiar și .X. SA și .X. SA din Grecia, în calitate de creditori, și SC .X. SA, în calitate de furnizor, având ca obiect *“Implementarea programului de video-loterie în România, pentru furnizarea unui sistem la cheie.”* (denumit în contract “Programul”).

Programul video-loterie sau "Programul" reprezintă activitățile de jocuri de noroc care vor fi desfășurate pe teritoriul României de către beneficiar, prin utilizarea terminalelor de jocuri de video-loterie, a infrastructurii necesare și a serviciilor aferente furnizate de furnizor.

Sistemul la cheie de video-loterie reprezintă infrastructura necesară programului video-loterie, capabil să funcționeze on-line, incluzând, dar fără a se limita la: echipamente, software, echipamente de comunicații, terminale, piese de schimb, servicii de instalare și inițializare, servicii de operare și întreținere, pentru întreaga durată a contractului.

Finanțarea contractului înseamnă obligația creditorului de a prelua obligația de plată a beneficiarului către furnizor pentru toate echipamentele și serviciile furnizate în condițiile contractului.

Sintetizând din contractul de credit-furnizor FN/2003, prevederile cu privire la cuantumul plăților pe care le suportă beneficiarul pentru finanțarea acordată de creditor, organele de inspecție fiscală au constatat că suma rambursării este stabilită ca un procent variind de la 80%, la 75% și la 70% (în perioada decembrie 2003-noiembrie 2013) din încasările brute lunare (venituri-cheltuieli) de la jocurile de noroc (denumite generic de societate VLT, Pariloto și VLT-Adendum 2).

Ulterior contractul a fost extins prin Actul adițional nr.1/11.12.2003 având ca obiect livrarea de către furnizor a unui întreg Sistem de Pariuri la cheie cu funcționare on-line, precum și acordarea de către creditor a unui credit furnizor pentru implementarea sistemului.

În data de 25.09.2008 s-a încheiat Actul adițional nr.2 prin care s-a modificat rambursarea finanțării din contractul inițial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că contractul de credit furnizor încheiat în anul 2003 pentru implementarea la cheie a jocului de videoloterie nu are prevăzută o valoare a creditului acordat, nu este specificată valoarea echipamentelor ce urmează a fi livrate de către furnizor și finanțate de creditor, valoarea prestărilor de servicii și nici procentul și valoarea dobânzii ce urmează a fi plătită de .X. pentru creditul acordat. Rambursarea creditului se face sub forma unui procent aplicat lunar asupra încasărilor brute realizate de către beneficiar.

Pe perioada supusă inspecției fiscale parțiale, 01.01.2008-31.10.2012, în baza contractului de credit-furnizor FN/01.09.2003, .X. a achitat în rate echipamente în sumă de .X. lei, pentru care a înregistrat în evidența contabilă echipamentele ca intrări, iar valoarea totală a echipamentelor, intrate conform facturilor emise de SC .X. SA în anul 2008 și în anul 2009, în baza contractului de credit-furnizor FN/01.09.2003, este în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- valoarea totală facturată de .X. SA și .X. SA din Grecia, înregistrată de .X. ca și “cotă de finanțare” aferentă contractului de credit-furnizor FN/01.09.20103 și Actelor adiționale nr.1 și nr.2, este în sumă de .X. lei;

- contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA și .X. SA din Grecia, denumită de .X. “cotă de finanțare” este înregistrată ca dobândă, iar plata către persoana juridică nerezidentă se efectuează după reținerea la sursă a impozitului de 10% asupra venitului obținut din România de către persoanele juridice din Grecia;

- conform informațiilor din sistemul VIES, rezultă că .X. Grecia nu declară livrări de bunuri sau servicii către .X., iar .X. SA Grecia a declarat livrări de servicii către .X. din anul 2010. .X. nu a declarat achiziții de servicii de la .X. SA din Grecia.

Din analiza prevederilor contractului FN/01.09.2003, organele de inspecție fiscală au constatat că “rata lunară de rambursare” conține ca elemente contravaloarea echipamentelor, o gamă de servicii prestate pentru operarea programului în România, toate riscurile financiare și costurile în vederea implementării Sistemului la cheie și următoarele categorii de servicii: activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului în România.

Urmare solicitării documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate pentru întreținerea sistemului prevăzute în Contractul de furnizor FN/2003, reprezentantul .X. a precizat faptul că documentele justificative privind prestarea serviciilor prevăzute în Contractul FN/2003 și în Actul adițional nr.3/2000 la Contractul FN/1992 nu aparțin .X. și întrucât relația de decontare a Companiei se realizează numai cu creditorii în vederea rambursării finanțării, .X. nu deține documente justificative născute în relația furnizor-creditor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 și art.150 alin.(1) pct.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2010-31.10.2012, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) și art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X., în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor mai sus menționate, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, venituri din pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, fără drept de deducere, era obligată să calculeze și să plătească

TVA, motiv pentru care au constatat că suma de .X. lei reprezintă servicii în favoarea .X., efectuate de prestatori, persoane juridice nerezidente, pentru care contribuabilul datorează TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei 01.01.2008-31.10.2012.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă stocului de cartele Pelegrin la data de 30.06.2015, ce au fost achiziționate de la SC .X. SRL .X., întrucât prin nevalorificarea (vânzarea) acestora nu s-a justificat utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că deși cartelele au fost procurate în anul 2009 (de 6 ani) până în luna februarie 2015, când au fost retrase din agențiile loto și predate depozitului central, au fost comercializate doar în procent de 0,96% din acest tip de cartele telefonice. Constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază și aspectele menționate în Raportul de Control nr..X./25.05.2011 încheiat urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a României.

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

**A. În ceea ce privește aspectele procedurale:**

A.1) Referitor la afirmația .X. potrivit căreia soluționarea DNOR-ului nu s-a efectuat conform prevederilor OMFP nr.263/2010, în sensul că *„s-a făcut inspecție fiscală parțială și nu control anticipat”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Potrivit prevederilor Cap.II lit.A) pct.2 și lit.C) pct.1 și pct.2 din OMFP nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare:

*“A. Prevederi generale privind soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de toate categoriile de contribuabili*

*2. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, astfel:*

a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - prin emiterea Deciziei de rambursare a TVA;

b) în cazul deconturilor de TVA, depuse de alți contribuabili decât marii contribuabili, contribuabilii mijlocii sau exportatorii, încadrate la risc fiscal mediu - cu analiză documentară;

c) **în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare - cu inspecție fiscală anticipată.**

*“C. Fluxul operațiunilor în cazul deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare soluționate cu inspecție fiscală anticipată*

1. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare care au fost încadrate în categoria de risc mare se transmit, zilnic, împreună cu documentația aferentă, compartimentului cu atribuții de inspecție fiscală în vederea efectuării verificării.

2. **După finalizarea controlului fiscal**, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale va întocmi **Raportul de inspecție fiscală.**”,

iar potrivit art.96 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**“Formele și întinderea inspecției fiscale**

(1) *Formele de inspecție fiscală sunt:*

a) *inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;*

b) **inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.**”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare se soluționează în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, iar în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare, acestea se soluționează cu inspecție fiscală anticipată.

De asemenea, se reține că la finalizarea controlului fiscal, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale trebuie să întocmească Raportul de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a adresei nr..X./21.01.2013 emisă de Serviciul analiză de risc din cadrul ANAF, transmisă la Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGAMC, se reține că urmare analizei decontului de TVA nr.Internt-.X./26.11.2012 cu sumă negativă cu opțiune de rambursare

aferent lunii octombrie 2012 și a Fișei de analiză și risc, Compartimentul de analiză și risc a încadrat .X. la categoria de risc fiscal mare, astfel că decontul a fost soluționat în mod corect de către organele de inspecție fiscală.

A.2) Referitor la argumentul .X. potrivit căruia „*Inspecțiile fiscale parțiale au fost efectuate de echipa de control care nu aparține de organul fiscal competent*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Potrivit art.32 alin.(1), art.33 alin.(1) și alin.(3) și art.99 alin. (1)-alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 32

**Competența generală**

(1) *Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.*”

“Art.33

**Competența teritorială**

(1) *Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine acelui organ fiscal, județean, local sau al municipiului .X., stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.*

(3) *Pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală a creanțelor fiscale datorate de marii contribuabili, inclusiv de sediile secundare ale acestora, competența poate fi stabilită în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute la alin.(1), prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*”

“Art.99

**Competența**

(1) *Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) *Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de*

*Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.*

*(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

Sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține că organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală, iar inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) din OPANAF nr.3816/18.12.2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală:

*“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, precum și faptul că delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că prin adresa nr..X./18.04.2013, DGAMC a solicitat Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală soluționarea cu control anticipat a



decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012 depus de .X..

Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală a emis Ordinul de serviciu nr..X./08.05.2013 pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale la .X. pentru soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012 depus de .X.. Acțiunea de inspecție fiscală a fost începută în data de 10.05.2013, potrivit mențiunii de la pagina 11 a Registrului unic de control, poziția nr.64.

Conform prevederilor OPANAF nr.2594/20.08.2013 pentru aprobarea instrucțiunilor privind măsuri specifice pentru predare-primirea unor activități și acțiuni între structurile din cadrul Autorității Naționale a Vămile sau ANAF, supuse reorganizării, în data de 05.09.2013, prin Procesul Verbal de predare-primire nr..X., Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală a predat documentele conținute în dosarul inspecției fiscale parțiale deschisă în baza Ordinului de serviciu nr..X./08.05.2013, nefinalizată către DGAMC.

Prin Delegarea de competență nr..X./11.10.2013, a fost delegată competența pentru finalizarea inspecției fiscale parțiale privind soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012 depus de .X. către Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii.

În data de 28.07.2014, Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii, în baza delegării de competență, a emis Ordinul de serviciu nr.F-.X., în vederea finalizării inspecției fiscale.

Având în vedere cele menționate mai sus, motivele și actele normative invocate de petenta în susținerea necompetenței organului de inspecție fiscală și nelegalității delegării de competență nu justifică afirmațiile acesteia, iar acțiunea de inspecție fiscală a fost inițiată și efectuată cu respectarea legislației în vigoare, respectiv Delegarea de competență nr..X./11.10.2013 a fost emisă de Direcția generală de coordonare inspecție fiscală din cadrul ANAF, care în baza prevederilor art.2 alin.(2) din OPANAF nr.3816/2013 are competența în acest sens, chiar dacă .X. se află în administrarea DGAMC.

A.3) Referitor la afirmația .X. potrivit căreia inspectorii fiscali nu au prezentat în perioada de control documentul din care să rezulte delegarea de competență de control, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

Organul de soluționare a contestației reiterează faptul că acțiunea de inspecție fiscală a fost începută în data de 10.05.2013, conform Ordinului de serviciu nr..X./08.05.2013 și continuată în data de 31.07.2014, conform Ordinului de serviciu nr.F-.X./28.07.2014, potrivit mențiunii de la pagina 11 a Registrului unic de control.

A.4) Referitor la excepția invocată de către .X., **referitoare la necompetența organului care a emis decizia de impunere**, respectiv faptul că în opinia sa, delegarea de competență se face doar pentru efectuarea inspecției fiscale, iar decizia de impunere trebuia emisă de către DGAMC, se rețin următoarele:

Potrivit art.109 alin.(1)-alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.***

*(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.***

*(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:***

*a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;***

*b) **deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”***

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că rezultatul inspecției fiscale parțiale a fost consemnat de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015 privind obligațiile de plată suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor OPANAF nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice“, Anexa nr.3, pct.7, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice „...*Se întocmește în 3 exemplare de organul fiscal cu atribuții de inspecție fiscală.*”

Având în vedere aceste aspecte, se reține că obligația emiterii deciziei de impunere revine organului ce a efectuat acțiunea de inspecție fiscală, astfel că actele normative menționate mai sus nu fac referire la o disjungere între organul care efectuează inspecția fiscală și organul care emite decizia de impunere, fapt pentru care motivația petentei referitoare la acest aspect nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

**A.5) Referitor la susținerile contestatarei potrivit căreia** emiterea ordinului de inspecție fiscală parțială a fost făcută fără emiterea avizului de inspecție fiscală, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum prevede art.102 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:**

- a) *în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*
- b) *în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*
- c) *în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*
- d) ***pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.***”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, emiterea și, pe cale de consecință, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară/obligatorie în situația în care inspecția fiscală se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale contribuabilului, iar decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare este asimilat unei cereri a contribuabilului.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că în perioada 31.07.2015-12.11.2015, .X. a fost supusă unei acțiuni de inspecție fiscală parțială privind TVA, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare aferent perioadei 01.01.2008-31.10.2012, prin care Compania a solicitat rambursarea sumei de .X. lei reprezentând TVA, în baza Ordinului de serviciu nr.F-.X./28.07.2014 emis de Administrația fiscală pentru contribuabili

mijlocii, în vederea finalizării inspecției fiscale ce a fost inițiată în data de 10.05.2013 de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală.

A.6) În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia durata inspecției fiscale nu putea fi mai mare de 6 luni, se reține că într-adevăr art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală prevede că *în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni*, însă termenul prevăzut de această normă legală este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, atât timp cât impunerea se face înăuntrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale și nu unul care să atragă nulitatea actului administrativ fiscal în situația nespectării acestuia.

A.7) În ceea ce privește excepția ridicată de .X. referitoare la faptul că obligațiile fiscale aferente anului fiscal 2008 au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu încălcarea dispozițiilor art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, se reține:

Art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 91

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,*

“Art. 23

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept

începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 10.05.2013, dată la care prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a suspendat, conform prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Termenele de prescripție prevăzute la art.91 se suspendă: [...]*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”,*

iar Decizia de impunere nr.F-.X., contestată, a fost emisă la data de 25.11.2015, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor bugetare de natura TVA și accesorii aferente, în interiorul termenului de prescripție, întrucât pe durata cauzei de suspendare, efectul constă în oprirea cursului prescripției extinctive, deci intervalul de timp situat între momentul apariției cauzei de suspendare și momentul încetării cauzei de suspendare nu intră în calculul termenului prescripției extinctive.

A.8) Referitor la afirmația .X. potrivit căreia „Nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală este atrasă de lipsa semnăturilor membrilor echipei de inspecție fiscală” având în vedere că atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere sunt nominalizați 4 inspectori fiscali, însă numai doi dintre aceștia au semnat și și-au însușit constatările inspecției fiscale, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că inspectorii (.X. și .X.) care nu au semnat Decizia de impunere nr..X./25.11.2015 nu mai erau persoane împuternicite ale organului fiscal la data emiterii deciziei.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că elementele precizate la art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a concluziilor mai sus prezentate, iar în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală.

Analizând actele administrativ fiscale anexate la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1944/2008, într-o speță similară, prin care instanța supremă a statuat faptul că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atât timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatară nu au fost de natură să atragă nulitatea parțială a deciziei de impunere emisă în cauză, excepția ridicată de societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatar, drept pentru care se va proceda la analizarea pe

fond a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015.

## **B) Aspecte de fond:**

**B.1). Referitor la TVA în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. avea obligația colectării TVA aferentă facturilor emise de .X. SA și .X. SA din Grecia, în condițiile în care sub denumirea “cotă finanțare”/”rată lunară de rambursare” înscrisă în respectivele facturi se acoperă o gamă largă de categorii de servicii, cum ar fi: servicii de comunicații prin satelit, servicii de întreținere a sistemului on-line, a echipamentelor livrate, școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line, activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România.**

**În fapt,** în perioada verificată, .X. a efectuat plăți către firmele .X. SA și .X. SA, din Grecia, ca urmare a derulării a două contracte, respectiv:

- Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat între .X., în calitate de beneficiar și .X. SA și .X. SA din Grecia, denumite împreună furnizor, având ca obiect livrarea către .X. a unui proiect complex constând într-un sistem automatizat de loterie compus din echipamente pentru sistemul central, echipamente pentru rețeaua de vânzare, tehnologie pentru comunicații, software de sistem și aplicații în vederea desfășurării în sistem automat a jocurilor loteristice (denumit în contract “Sistemul”).

- Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003, având ca obiect *“Implementarea programului de video-loterie în România, pentru furnizarea unui sistem la cheie”* (denumit în contract “Programul”). Totodată, furnizorul s-a angajat prin contract să asigure activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România.

.X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA și .X. SA din Grecia, în baza celor două contracte, ca și dobândă, invocând pentru tratamentul fiscal aplicat adresa nr..X./23.08.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA

din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor, pe care o anexează în copie în susținerea contestației.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că deși în facturile emise de .X. SA și .X. SA, din Grecia, se precizează “cotă finanțare”/”rată lunară de rambursare” și nu se detaliază serviciile prestate, tarifele practicate și nici valoarea acestora, potrivit prevederilor contractuale, furnizorul avea obligația să efectueze:

- servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului;
- servicii de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului, a echipamentelor livrate;
- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line, așa cum este specificat mai sus,
- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România.

Urmare solicitării documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate pentru întreținerea sistemului prevăzute în Contractul de furnizor FN/2003, reprezentantul .X. a precizat faptul că documentele justificative privind prestarea serviciilor prevăzute în Contractul FN/2003 și în Actul adițional nr.3/2000 la Contractul FN/1992 nu aparțin .X..

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007, încheiat pentru perioada 31.12.2002-31.12.2006 și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.06.2008, încheiat pentru perioada 01.10.2004-31.12.2007, urmare inspecției fiscale ce a avut ca obiectiv determinarea consecințelor fiscale rezultate din tratamentul fiscal aplicat serviciilor prestate de către .X. SA și .X. SA în cadrul Add.3 nr.3/23.03.2000 la Contractul pe prestări FN/1992, .X. SA și .X. SA din Grecia prestează servicii pentru care locul prestării este locul unde sunt prestate efectiv serviciile și că obligațiile achitării TVA revine prestatorului, însă întrucât cele două firme din Grecia nu și-au desemnat un reprezentant fiscal în România, obligația achitării TVA a revenit .X., motiv pentru care inspecția fiscală a dispus colectarea TVA.

Din analiza prestărilor de servicii cuprinse în obligațiile furnizorului (.X. SA din Grecia) și achitate de .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în speță, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009,



sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.10 și lit.h) pct.2 și art.150 alin.(1) pct.b) și pct.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2010-31.10.2012, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) și art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor menționate în cele două contracte, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, venituri din pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, fără drept de deducere, .X. era obligată să calculeze și să plătească TVA, motiv pentru care au stabilit în sarcina sa, TVA în suma de .X. lei.

**În drept,** art.133 alin.(2) lit.g) pct.10 și lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009, precizează:

*„(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:*

*10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;”*

*“h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:*

*2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6);”

iar la art.150 alin.(1) pct.b) și pct.c) din același act normativ, se prevede:

*“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5);*

*c) persoana înregistrată conform art.153 sau 153<sup>1</sup>, care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.(4) sau (5);”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în cazul serviciilor de telecomunicații, locul prestării este considerat a fi locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul.

Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara

Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România.

De asemenea, se reține că în cazul expertizelor privind bunurile mobile corporale, precum și lucrărilor efectuate asupra acestora, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile.

Totodată, se reține că persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România este:

- persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

- persoana înregistrată conform art.153 sau 153<sup>1</sup>, care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.c) - f), lit.h) pct.2 și lit.i) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România.

Începând cu data de 01.01.2010, art.133 alin.(2) și art.150 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

*“Art. 133*

*Locul prestării de servicii*

*(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

*Art. 150*

*Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt*

*furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”*

Astfel, se reține că începând cu data de 01.01.2010, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Taxa pe valoarea adăugată este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României, chiar dacă este înregistrată în România.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate în baza derulării celor două contracte menționate mai sus, reprezentantul .X. a precizat faptul că documentele justificative privind prestarea serviciilor prevăzute în Contractul FN/2003 și în Actul adițional nr.3/2000 la Contractul FN/1992 nu aparțin .X..

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.11.2015 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse în situația de fapt în cauză, precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor menționate în cele două contracte, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, venituri din pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, .X. era obligată să calculeze și să plătească TVA în sumă de .X. lei.

Analizând documentele depuse de societate în susținerea contestației, organul de soluționare a contestației reține că acestea privesc următoarele operațiuni economice:

a) Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat între R.A a Loteriilor și Pronosticurilor Sportive (RALPS), în calitate de beneficiar și firma grecească .X. SA, în calitate de furnizor, având ca obiect livrarea către beneficiar a unui sistem automatizat de operare a jocurilor loteristice și pronosticurilor sportive (denumit în contract "Sistemul"). Totodată, furnizorul s-a angajat prin contract să asigure instalarea și punerea în funcțiune a tuturor echipamentelor, precum și buna funcționare a proiectului pe toată durata contractului constând în servicii de întreținere și asistență tehnică, asigurarea pieselor de schimb și accesorii suplimentare, școlarizarea personalului beneficiarului. De asemenea, furnizorul se obligă să procedeze la conectarea Terminalelor inteligente în sistem on-line fără costuri suplimentare, de îndată ce condițiile locale vor permite aceasta. Inițial, termenul de derulare a contractului a fost prevăzut să fie de 11 ani și 6 luni (26.06.1992-31.12.2003), ulterior s-a prelungit pentru încă 10 ani (din anul 2004 până în anul 2013).

Ulterior, acest contract a fost modificat și completat prin următoarele acte:

- Addendum-ul, fără număr, din data de 20.05.1993, prin care se modifică durata contractului la 11 ani și 6 luni de la data semnării contractului;

- Addendum-ul nr.2/27.09.1994, prin care .X. SA urma să livreze, fără costuri suplimentare, 1.000 terminale noi LT1, apte să fie conectate la sistemul on-line, o sursă de alimentare neîntreruptibilă (U.P.S.) suplimentară față de cea existentă, urmând ca la terminarea livrărilor să se pună în funcțiune prima fază a sistemului "On-Line";

- Acordul tripartit încheiat în data de 03.11.1994 între regie, în calitate de cumpărător, .X. SA, în calitate de furnizor și .X. SA, în calitate de producător, prin care .X. SA urma să livreze regiei 1.000 terminale noi, 10.000 de capsule și un U.P.S., în valoare totală de .X. USD;

- Acordul tripartit încheiat în data de 09.11.1995 între regie, în calitate de cumpărător, .X. SA, în calitate de furnizor și .X. SA, prin care .X. SA urma să livreze regiei echipamente și să presteze servicii (conform Addendum-ului nr.2) în valoare de .X. USD, din care:

- .X. USD – hardware și sistem de bază software;
- .X. USD – extinderi și modificări ale aplicației software, necesare pentru operarea on-line a sistemului.

- Suplimentul nr.1/FD pentru acoperirea nevoilor adiționale în legătură cu up-gradarea Sistemului la on-line, în sumă totală de .X. USD;

- Actul adițional nr.3/23.03.2000 între Companie, în calitate de beneficiar și .X. SA, .X. SA, denumite împreună furnizor, pentru up-gradarea operării on-line a Sistemului, în vederea implementării sistemului de comunicație pentru operarea în regim on-line a jocurilor de loterie și pronosticuri sportive în valoare de .X. USD. Prin acest act adițional, s-a modificat contractul de bază din data de 26.06.1992, prin prelungirea cu încă 10 ani, începând cu data de 01.01.2004, iar sistemul de comunicații on-line se va face prin satelit.

Încheierea Actului adițional nr.3/2000 la contractul FN/1992 privind modernizarea sistemului de comunicații, a reprezentat un element de strategie pentru Companie, prin introducerea celor mai noi și eficiente tehnologii utilizate pe plan mondial (on-line). Una dintre principalele componente ale acestuia, o constituie sistemul de comunicație prin satelit. Contractul de bază (la art.12.2 lit.g) prevedea obligația Companiei de a asigura pentru sistemul central și sediile agențiilor teritoriale, liniile telefonice pentru comunicații, ca o condiție obiectiv necesară pentru funcționarea sistemului on-line și semi-on-line. Această condiție nu a fost îndeplinită de Companiei până la semnarea Actului adițional nr.3/2000 și a avut drept consecință nefuncționarea sistemului în regim on-line și semi-on-line pe linii telefonice.

Obiectul Actului adițional nr.3/2000 constă în furnizarea și instalarea de către Companie, în principal, a următoarelor:

- echipamente necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în 400 de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

- 400 de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele 400 de agenții on-line ale .X.;

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului, a echipamentelor livrate;

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru două noi jocuri (Joker și Bingo), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional;

- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line, așa cum este specificat mai sus.

b) Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003, având ca obiect *“Implementarea programului de video-loterie în România, pentru furnizarea unui sistem la cheie”* (denumit în contract “Programul”).

Totodată, din analiza contractului, se reține că furnizorul s-a angajat prin contract să asigure:

- livrarea tuturor echipamentelor necesare în cadrul programului, constând în software-ul jocurilor, Sistemul Central (hardware, software operațional și pentru aplicații), site-controller-ele (oricând este necesară instalarea acestora), echipamentul de comunicații, în conformitate cu specificațiile tehnice necesare;

- asigurarea instalării Terminalelor, precum și operarea, întreținerea și service-ul Sistemului;

- îndeplinirea tuturor procedurilor necesare pentru acordarea liberului de vamă pentru toate echipamentele necesare Programului de Video-Loterie;

- asigurarea marketingului și promovarea Programului, precum și dezvoltarea rețelei de vânzare;

- asigurarea instruirii Agenților de vânzare, în vederea operării corespunzătoare a Terminalelor și a jocurilor, precum și pregătirea personalului beneficiarului pentru supravegherea funcționării și operării Sistemului;

- instalarea Sistemului Central la sediul beneficiarului, în termen de 5 luni de la data semnării contractului, cu condiția ca beneficiarul să pună la dispoziția furnizorului, toată infrastructura și spațiul necesar în vederea asigurării operării cu succes a Programului (Sistemului) de Video-Loterie în conformitate cu instrucțiunile furnizorului;

- operarea Sistemului la cheie și furnizarea serviciilor de întreținere și service a Sistemului și terminalelor, procurând piesele de schimb și terminalele de schimb, ori de câte ori este necesar, reducând la minim durata de nefuncționare;

- asigurarea asistenței Hot-line a Agenților de Vânzare în cazul oricărei probleme tehnice a Sistemului;

- instalarea terminalelor în rețeaua existentă de vânzare beneficiarului, etc.

De asemenea, beneficiarul s-a angajat prin contract să asigure:

- punerea la dispoziția furnizorului a spațiului necesar pentru instalarea Sistemului, împreună cu spațiul necesar în aceeași arie pentru personalului furnizorului, care va fi responsabil cu operarea Sistemului Video-Loterie;

- obținerea de la autoritățile române competente a tuturor aprobărilor necesare impuse de autoritățile române, în vederea stabilirii, implementării și operării Programului, astfel cum este definit în Contract, inclusiv cele necesare instalării VSAT la punctele de vânzare selectate, suportând toate taxele și cheltuielile aferente acestora, dacă există;

- plata tuturor taxelor prevăzute de legislația română aferente funcționării Terminalelor, precum verificarea tehnică periodică a fiecărui terminal și verificarea tehnică după repararea/reamplasarea fiecărui terminal;

- asistarea furnizorului la îndeplinirea procedurilor privind liberul de vamă prin furnizarea documentației legată de operarea Programului care poate fi solicitată de autoritățile vamale sau alte autorități române competente pentru achiziționarea Sistemului și Terminalelor;

- asigurarea (inclusiv cargo) a echipamentelor instalate la sediul său (inclusiv sediile Agențiilor de Vânzare) împotriva riscului pierderii, tricăciunilor, furtului și/sau răspunderii prin fapta altuia (inclusiv pentru numerarul aflat în terminale) etc.

Contractul de credit furnizor încheiat în anul 2003 pentru implementarea la cheie a jocului de videoloterie nu are prevăzută o valoare a creditului acordat, nu este specificată valoarea echipamentelor ce urmează a fi livrate de către furnizor și finanțate de creditor, valoarea prestațiilor de servicii (activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea) și nici procentul și valoarea dobânzii ce urmează a fi plătită de .X. pentru creditul acordat. Rambursarea creditului se face sub forma unui procent (de 80%, 75% și 70%) aplicat lunar asupra încasărilor brute realizate de către beneficiar.

Având în vedere prevederile contractuale de mai sus, se reține că facturile emise de .X. SA și .X. SA, din Grecia, către .X., acoperă ca elemente contravaloarea echipamentelor, dar și prestări de servicii de natura celor menționate mai sus.

Pentru ambele contracte, .X. nu a prezentat niciun document justificativ, nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prin care să fie prevăzută valoarea finanțării și cuantumul și calculul dobânzii sau a altor costuri de finanțare.

Totodată, conform informațiilor din sistemul VIES rezultă că:

- societatea .X. SA din Grecia nu declară livrări de bunuri sau servicii către .X.;



- societatea .X. SA din Grecia **declară livrări de servicii către .X. din anul 2010**, iar .X., **nu declară achiziții de servicii** de la societatea .X. SA din Grecia.

Având în vedere că prin contestația formulată, .X. susține că:

- obiectul contractului de credit furnizor încheiat în anul 2003 constă în furnizarea de către furnizor (.X. SA) a întregului sistem la cheie capabil să funcționeze on-line, instalarea și punerea în funcțiune a sistemului de video-loterie, cât și furnizarea oricăror activități auxiliare necesare pentru operarea sistemului la cheie, incluzând riscurile financiare și costurile pentru implementarea sistemului de video-loterie, finanțarea programului de către creditor (.X. SA și .X. SA) și rambursarea finanțării de către beneficiar;

și că eronat echipa de inspecție fiscală a reținut că întreaga valoare reprezentând cost finanțare plătit de .X. către creditorii .X. SA și .X. SA face parte din categoria serviciilor care intră sub incidența TVA, concluzia echipei de inspecție fiscală fiind determinată de aceea că unul dintre creditori, respectiv .X. SA, a declarat livrări de servicii către .X. din anul 2010, facturile emise în luna februarie 2010 utilizând codul valid de TVA identificat în VIES,

organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în temeiul prevederilor pct.9.10. din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat, prin adresa nr.A\_SLP 32/28.03.2016, organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., să efectueze *“o constatare la fața locului, potrivit art.65 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care va avea drept obiectiv verificarea tuturor documentelor pentru a stabili natura contractului de credit-furnizor FN/01.09.2003, respectiv contract de finanțare sau*

*contract de prestări servicii, iar în funcție de această încadrare a contractului să recalculați, după caz, obligațiile fiscale datorate de .X., în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2008-31.10.2012.*

*Totodată, la analizarea operațiunii desfășurată de .X. în baza contractului de credit-furnizor FN/01.09.2003, vă rugăm să aveți în vedere și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actele administrativ-fiscale emise urmare a inspecțiilor fiscale parțiale desfășurate la .X. SA, respectiv RIF nr..X./30.10.2007 încheiat de Direcția Antifraudă Fiscală-Activitatea de inspecție fiscală și RIF nr..X./23.06.2008 încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.”*

Urmare solicitării, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul .X. și au încheiat Procesul verbal nr..X./14.06.2016, fapt care rezultă din adresa nr..X./17.06.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 1205/22.06.2016, însă nu s-au pronunțat asupra naturii contractului de credit furnizor FN/01.09.2003, având în vedere că .X. prin reprezentanții săi, nu a dat răspuns la Nota explicativă solicitată de organele de inspecție fiscală pentru furnizarea de informații și lămuriri necesare stabilirii situației de fapt, în baza prevederilor art.113 alin.(2) lit.g) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior, prin adresa nr..X./10.06.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./14.06.2016, .X. precizează că *“natura contractului de credit furnizor FN/01.09.2003, din punct de vedere fiscal, a fost stabilită în cadrul inspecțiilor fiscale finalizate prin: Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.06.2008, ale căror contestații au fost soluționate prin Decizia nr.110/25.04.2016 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF, în care este recunoscută încadrarea fiscală anterioară a Contractului de credit furnizor FN/2003, tratament complet diferit de cel aplicat de echipa de inspecție fiscală în RIF F-.X./25.11.2015”.*

Față de aceste afirmații, reținem că prin cercetarea la fața locului s-a solicitat stabilirea naturii contractului de credit furnizor, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.06.2008, fapt pentru care aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, la solicitarea făcută de organele de inspecție fiscală privind punerea la dispoziție a documentelor justificative cu privire

la serviciile efectuate de către furnizor, a pieselor de schimb, și a altor costuri ale furnizorului privind implementarea sistemului "la cheie" de videoloterie, .X. nu a putut prezenta documente în acest sens și nici nu a putut cuantifica valoarea prestațiilor de servicii efectuate de furnizor și finanțate de creditor, sau a altor elemente de costuri.

Totodată, se reține că în susținerea contestației, prin adresa nr..X./28.07.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 1479/01.08.2016, .X. a transmis următoarele documente:

- Situația plăților către .X. pentru Actul Adițional nr.3 la Contractul FN/26.06.1992;

- Situația plăților către .X.-.X. pentru contractul de credit -furnizor FN/2003,

în vederea clarificării bazelor de TVA pentru perioada controlată, ianuarie 2008-octombrie 2012.

În conformitate cu prevederile art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția de generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A\_SLP nr.1479/17.08.2016, a solicitat Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. să se pronunțe asupra situațiilor depuse de contribuabil și să stabilească eventualele influențe fiscale.

Urmare solicitării, prin adresa nr..X./22.08.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 1609/22.08.2016, organele de inspecție fiscală au precizat:

Situațiile mai sus menționate au fost prezentate și analizate în timpul inspecției fiscale desfășurate în perioada 31.07.2014-12.11.2015 la CN .X. SA.

*Referitor la situația plăților către .X. pentru Actul Adițional nr.3 la Contractul FN/26.06.1992, suma de .X. lei (valoare care nu cuprinde rata echipamentelor) reprezintă servicii în favoarea .X., destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, efectuate de prestatori, persoane juridice nerezidente pentru care contribuabilul datorează TVA în sumă de .X. lei, în perioada 01.01.2008-31.10.2012.*

*Referitor la situația plăților către .X.-.X. pentru contractul de credit-furnizor FN/2003, suma de .X. lei (.X.+X., valoare care nu cuprinde rata echipamentelor) reprezintă servicii în favoarea .X., destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de*

*deducere, efectuate de prestatori, persoane juridice nerezidente pentru care contribuabilul datorează TVA în sumă de .X. lei.*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că aceste documente au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale, nefiind de natură să modifice situația de fapt constatată.

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În ceea ce privește afirmația efectuată de .X., atât prin contestația formulată, cât și prin adresa nr../31.03.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 665/01.04.2016, potrivit căreia încadrarea Actului adițional nr.3/2000 în categoria contractului de credit-furnizor, este precizată și recunoscută în mod expres în Procesul verbal de control financiar încheiat la data de

21.10.2008 de reprezentanții Direcției de Control Financiar din cadrul ANAF, anexat în copie în susținerea contestației, control ce a fost realizat urmare solicitării Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că verificarea s-a efectuat din punct de vedere financiar și nu fiscal, potrivit precizărilor consemnate la pag.2 a Procesului verbal de control financiar încheiat la data de 21.10.2008, precum și obiectivelor controlului financiar inserate la pagina nr.3, din care rezultă că organele de control financiar au efectuat constatări doar din punct de vedere economic, pe baza documentelor și explicațiilor date de Companie, prin structurile specializate ale acesteia.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că reprezentanții Direcției de Control Financiar din cadrul ANAF, prin Procesul verbal de control financiar încheiat la data de 21.10.2008, nu “au recunoscut” încadrarea Actului adițional nr.3/2000 în categoria contractului de credit-furnizor, așa cum susține eronat susține contestatara, consemnând faptul că drepturile și obligațiile părților nu se limitează strict la un contract de finanțare, cuprinzând obligații de natura prestațiilor de servicii.

De asemenea, se reține că TVA aferentă unor prestări de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestator, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Astfel, art.1 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: **„în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”**

Referitor la invocarea .X. a adresei nr..X./23.08.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia “*Direcția generală juridică apreciază că operațiunea de finanțare acordată de creditor în favoarea beneficiarului reprezintă, având în vedere dispozițiile contractului de credit-furnizor analizat, un serviciu financiar, fiind prin urmare în prezența unor operațiuni scutite de la plata TVA*”, se reține că aceasta a fost emisă urmare adresei .X./2007, prin care s-a stabilit natura operațiunii desfășurată prin Contractul de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003, respectiv sumele plătite creditorului suplimentar față de contravaloarea echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor reprezintă dobânzi, în

condițiile în care operațiunea de finanțare acordată de creditor în favoarea beneficiarului reprezintă un serviciu financiar.

Astfel, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aprecierea respectivă s-a efectuat prin prisma analizei din punct de vedere financiar a plății TVA pentru activitatea de finanțare acordată de .X. SA și .X. SA din Grecia către .X. prin Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003.

Mai mult, la paginile nr.4 și nr.7 din adresa nr..X./23.08.2007, se precizează faptul că opinia direcțiilor de specialitate potrivit căreia *“sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003”*, s-a efectuat în speța analizată, *“în situația în care drepturile și obligațiile creditorului se limitează strict la un contract de finanțare”*.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că, Contractul de credit-furnizor FN/01.09.2003, nu se limitează strict la un contract de finanțare, ci cuprinde și obligații de natura prestărilor de servicii, așa cum s-a reținut mai sus.

În ceea ce privește afirmațiile .X. potrivit cărora:

- modalitățile și termenele de plată a echipamentelor și serviciilor livrate în baza contractului indică în parte intenția furnizorului .X. SA de a-l credita pe beneficiar (.X.) cu o parte din prețul echipamentelor și serviciilor;

- operațiunea de creditare este scutită de TVA, în conformitate cu art.141 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

- echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările pe faptul că, contractul FN/1992 a fost denumit “Contract de livrare și prestații”,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară a fost analizată prin prisma contractului de livrare și

prestații FN/26.06.1992, împreună cu modificările și completările ulterioare, efectuate prin addendum-uri, acorduri și acte adiționale, în care au fost definite obligațiile furnizorului și obligațiile .X..

Mai mult, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile emise de .X. SA/.X. SA, din Grecia, CNLR nu a prezentat detalierea serviciilor prestate, tarifele practicate și nici valoarea acestora, potrivit prevederilor contractuale, în condițiile în care furnizorul avea obligația să efectueze:

- servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agenților on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului CNLR în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line,

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-loterie în România.

Având în vedere cele de mai sus, precum și adresa nr..X./23.08.2007, invocată de contestatară, se reține că nu sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003, întrucât în situația în speță, drepturile și obligațiile părților nu se limitează strict la un contract de finanțare, cuprinzând obligații de natura prestărilor de servicii.

Referitor la argumentul .X. potrivit căruia problema plății TVA pentru activitatea de finanțare acordată de .X. SA și .X. SA către .X. prin contractul FN/2003 a fost analizată de echipele de inspecție fiscală, care au efectuat în perioada 28.05.2007-25.10.2007 și în anul 2008, inspecții fiscale parțiale, ce au avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor datorate la bugetul general consolidat al statului, situații în care s-au întocmit acte administrative ce se bucură de prezumția de legalitate și în care s-au stabilit că sumele plătite de beneficiar către creditor, sunt de natura dobânzilor, astfel că nu s-a reținut că se impune stabilirea unor obligații suplimentare la plată reprezentând TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că în timpul inspecției fiscale, ce s-a finalizat cu întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./25.11.2015, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015, contestată, **.X. avea obligația să demonstreze cu**

**documente justificative calculul ratei lunare achitate, peste valoarea echipamentelor livrate de creditori**, în baza contractului menționat, respectiv valoarea finanțării și cuantumul dobânzii.

În speță, organelor de inspecție fiscală le-a revenit obligația de a stabili starea de fapt fiscală, în situația în care contestatara nu a pus la dispoziția nici a organelor de inspecție fiscală, nici a organului de soluționare a contestației, documente în sensul celor de mai sus.

În ceea ce privește afirmația .X. potrivit căreia în mod greșit echipa de inspecție fiscală a reținut că întreaga valoare reprezentând cost finanțare plătit de .X. către creditorii .X. SA și .X. SA face parte din categoria serviciilor care intră sub incidența TVA, întrucât ANAF, prin DGAMC a acordat celor doi creditori, .X. SA și .X. SA din Grecia, un certificat pentru atestarea plății impozitului plătit în România de persoane juridice străine, certificate care au înscris la coloana "natura venitului" dobânzi, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece acordarea certificatului pentru atestarea plății impozitului plătit în România de persoane juridice străine, nu constituie temei legal pentru încadrarea plăților efectuate către .X. SA și .X. SA din Grecia, ca fiind dobânzi.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, precum și demersurile efectuate de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în vederea clarificării stării de fapt fiscale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X. TVA în sumă de **.X. lei.**

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.2). Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X.**



**beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă stocului de cartele Pelegrin, în condițiile în care nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile.**

**În fapt,** .X. a achiziționat cartele Pelegrin cu factura nr.6/01.06.2009 emisă de SC .X. SRL .X. pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că deși cartelele au fost procurate în anul 2009, până în luna februarie 2015, când au fost retrase din agențiile Ioto și predate depozitului central, au fost comercializate doar în procent de 0,96% din acest tip de cartele telefonice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă stocului de cartele Pelegrin la data de 30.06.2015, întrucât prin nevalorificarea (vânzarea) acestora nu s-a justificat utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

**“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt

destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, **contribuabilul trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Așadar, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii** și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate

economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.11.2015 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse în situația de fapt în cauză, precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă stocului de cartele Pelegrin la data de 30.06.2015, întrucât prin nevalorificarea (vânzarea) acestora nu s-a justificat utilizarea în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că .X., chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile reprezentând „cartele Pelegrin” a căror TVA a fost dedusă la momentul facturării de către furnizor, servesc operațiunilor sale taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili, fără echivoc, faptul că aceste achiziții reprezentând „cartele Pelegrin” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv documente din care să rezulte măsura în care aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că .X. se limitează la a preciza faptul că evidențele sale contabile certifică faptul că aceste produse sunt destinate comercializării, fără să înțeleagă, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând „cartele Pelegrin” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, se reține că primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile, ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, cât și documentele justificative prezentate de

contribuabil în cazurile respective precum și modul de completare al acestora, etc.

De asemenea, se reține că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă care au fost motivele pentru care **după o perioadă de aproximativ 6 (șase) ani**, cartelele Pelegrin facturate de SC .X. SRL încă din luna iunie 2009 și pentru care .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, și până în luna februarie 2015, când au fost retrase din agențiile loto și predate depozitului central, nu au fost concretizate în achiziții de bunuri utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În speță, se rețin și aspectele menționate în Raportul de Control nr..X./25.05.2011 încheiat urmare controlului efectuat de Curtea de Conturi a României, în care se precizează:

*Procesul verbal de negociere înregistrat la Departamentul de logistică administrativă al .X. sub nr..X./30.04.2009, prin care s-a solicitat livrarea a 120.000 bucăți cartele Sim Orange Prepay și a câte 200.000 bucăți cartele Scratch de 5,10 și respectiv 20 euro, nu a fost semnat și aprobat de reprezentantul legal al .X..*

*Prin livrarea de către SC .X. SRL .X. a cartelelor Pelegrin au fost încălcate mențiunile din Informarea/ Notificarea nr..X./09.01.2009, parte integrantă la contract, deoarece .X. a procurat cartele telefonice ale altui operator de telefonie decât cel stabilit (Orange).*

*Cartelele telefonice nu erau emise de operatorul desemnat, dar membrii comisiei de recepție au procedat la recepția cartelelor furnizate de SC .X. SRL.*

*Prin plata în avans a sumei de .X. lei inclusiv TVA, a fost încălcat pct.5.1 din contractul nr..X./05.12.2008, în care se prevedea că plata contravalorii cartelelor telefonice se va face de către .X. pe măsura vânzării acestora.*

*Prin încheierea unui contract de comision cu o societate comercială a cărei activitate s-a rezumat numai la operațiunea comercială efectuată cu .X. și prin modificarea clauzelor contractuale stabilite inițial, a scopului și a naturii juridice a contractului, printr-un proces verbal semnat de o persoană, fără nicio funcție și atribuții în acest sens, angajat de 24 zile la companie, .X. a fost prejudiciată cu suma totală de .X. lei.*

*Conducerea .X., asistată de Consiliul de Administrație, fără a lua măsurile legale de recuperare a sumei plătite în avans în mod necuvenit, a găsit doar „soluția” reducerii stocurilor prin oferirea cartelelor Pelegrin ca premii la jocurile loto organizate sau prin utilizarea în activitatea proprie, majorându-se în acest fel, în mod*

*necorespunzător, cheltuielile companiei, în condițiile în care contractul a fost încheiat pentru obținerea de venituri.*

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, documentele anexate la dosarul cauzei și întrucât argumentele contestatarei nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X., TVA în sumă de **.X. lei**.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.3). Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente TVA, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.1) și pct.B.2) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând TVA, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015 și pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA.

Se reține că .X. nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente TVA în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

## **D E C I D E**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./25.11.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL,**  
.X.