

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 349 / 2020**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**S.C. ...S.R.L.**  
din ..., județul ....

Cu adresa nr.... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. ...S.R.L.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., **act administrativ fiscal** emis de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ..., precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr....* întocmit de A.J.F.P. ... – I.F..*

**S.C. ...S.R.L.** are domiciliul fiscal în ....., județul ..., este înregistrată la O.R.C. sub nr. ... și deține codul unic de înregistrare nr.... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de .. lei reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar..... lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară..... lei;
- accize pentru motorina și biodiesel stabilite suplimentar..... lei;
- accize pentru pacura stabilite suplimentar..... lei.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(1) lit.a) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul actului administrativ fiscal, precum și transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat - *Decizia de impunere nr. ... a fost comunicată prin posta fiind confirmată de primire în data de ....., iar contestația a fost depusă în data de ... fiind înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr... - procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.*

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

"[...] Subscrisa, SC ...SRL [...] in termen legal formulam

CONTESTATIE

*Impotriva Raportul de Inspectie Fiscala nr. .. si impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectie fiscale la persoane juridice nr. ...., prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in quantum de ... lei din care:*

- Impozit pe profit: ... lei,
- Acciza motorina: ... lei,
- Acciza pacura : ... lei,
- TVA : .... lei [...]

A) - Cu privire la obligatiile fiscale suplimentare de plata reprezentand impozit pe profit in quantum de ... lei (anexa nr.3)

I. Pentru perioada 2013 - 2014, organul de control a estimat venituri in quantum de .. RON, respectiv ...RON pentru anul 2013 si ... RON pentru anul 2014, pe baza informatiilor inscrise in anexele nr. 4 si 5 ce fac parte din Raportul de inspectie fiscala, informatii aferente achizitiilor si livrarilor de produse energetice.

Aceste operatiuni au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in baza documentelor legale de achizitie, respectiv - facturi fiscale, avize de expeditie - pentru care au fost intocmite documente de intrare in

gestiune - NIR, documente de livrare produse energetice - avize de expeditie urmate de facturi fiscale.

Desi organul de control precizeaza in Raportul de inspectie fiscala ca pentru intrarile de produse energetice inscrise in anexele nr.4 si 5, ...SRL a emis facturi fiscale privind livrarea acestora, de operatiuni inregistrate in evidentele contabile ale societatii in contul contabil - 707 - Venituri din vanzare marfuri, respectiv 4427 - TVA colectat, in baza unui rationament profesional eronat acesta considera ca pentru operatiunile inscrise in anexele nr.4 si 5 "SC ...SRL nu a intocmit documente de livrare si nu a evidentiat in actele contabile veniturile aferente intrarilor de combustibili energetici" paginile 4 si urmatoarele din RIF.

De asemenea, apreciaza ca mijloacele de transport inscrise in documentele de intrare marfa nu corespund cu mijloacele de transport inscrise in documentele de livrare, sau ca "[...] livrarile s-au efectuat cu intarzieri fata de data achizitiei in conditiile in care ...SRL nu detine logistica necesara depozitarii [...]" - paginile 4 si urmatoarele din RIF.

a) In aceste conditii, inspectorii fiscali in mod eronat si abuziv au considerat ca livrarea nu s-a efectuat, contrazicand propriile constatari inscrise in anexele nr. 4 si 5.

b) Referitor la aceste neconcordanțe ale mijloacelor de transport, facem precizarea ca atat in timpul derularii controlului, cat si prin raspunsul dat la intrebarile formulate de organul de inspectie fiscala prin Nota interna nr. 257 din data de 10.03.2020, reprezentantii legali ai societatii au motivat justificat necorelarea mijloacelor de transport intre achizitiile si livrarile de produse energetice inscrise in anexele nr. 4 si 5, respectiv faptul ca ...SRL in perioada anilor 2013-2014 a efectuat acte de comert cu o gama variata de produse energetice, utilizand diverse mijloace de transport. Pe de alta parte, inscrierea unui alt mijloc de transport decat cel care a facut operatiunea de carausie nu poate fi retinuta in sarcina agentului economic controlat deoarece inscrierea in documente a mijlocului de transport se face de catre emitentul facturii, respectiv firma de la care pot cumpara. Descarcarea de gestiune s-a efectuat cantitativ valoric si, dintr-o regretabila eroare, nu s-au putut corela si mijloacele de transport din documentele de intrare cu cele inscrise in documentele de livrare, suspiciunea organului de control cu privire la neinregistrarea de venituri si respectiv livrarea de produse pentru care nu se poate justifica provenienta, fiind doar o constatare efectuata cu rea credinta.

c) In ceea ce priveste logistica privind derularea operatiunilor de comert cu produse energetice, societatea a pus la dispozitia organului de control Contracte de prestari servicii transport marfuri produse energetice nr. ... din ... si nr. ... din ....

In actele aditionale ale contractelor mai sus enumerate, (a art.6 alin.2) se prevede ca: " Carausul are dreptul sa pretinda achitarea cheltuielilor necesare si utile pe care le-a efectuat in timpul transportului pentru conservarea marfurilor ce nu puteau fi prevazute anticipat... ". Partile au avut in vedere situatia in care o marfa expediata nu a mai fost primita la beneficiar, situatie in care, pana la identificarea unui nou beneficiar trebuia mentinuta in mijlocul de transport, ceea ce ocaziona costuri suplimentare carausului. [...]

Facem precizarea ca in anul 2016, cu ocazia controlului efectuat de catre Antifrauda, s-au facut verificari asupra logistici, licentelor de transport, ..., calibrare si autorizatii, neconstatandu-se deficiente, ceea ce demonstreaza ca SC ...SRL avea asigurata logistica necesara desfasurarii comertului cu produse energetice.

Nici un produs nu prezinta sold scriptic si nici faptic, toate operatiunile inscrise in anexele 4 si 5 sunt inregistrate in evidentele contabile si fiscale ale societatii, nu s-au constatat deficiente privind raportarea achizitiilor si livrarilor catre organul fiscal - Declaratia informativa 394, documentele ce au stat la baza inregistrarii contabile si fiscale fiind in concordanta cu prevederile Legii Contabilitatii nr. 82/1991 - art. 6 alin. (1) si (2), art. 113 alin.(1) si (2) litera b) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art. 19 alin. (1) si (6) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal. Facem si precizarea ca decontarile privind toate achizitiile si livrarile de produse energetice s-au efectuat prin conturi bancare, deci nu exista suspiciuni de sustragere de la inregistrarea si declararea acestora. Din cele mai sus mentionate rezulta fara dubiu ca operatiunile comerciale au fost reale, fapt care genereaza dreptul societatii de a deduce TVA aferent marfii si a inregistra pe cheltuieli, cheltuielile de aprovizionare. In practica constanta a CJUE in aceasta materie se face diferenta clara intre fondul operatiunii comerciale (cel care da dreptul la deductie) si forma scriptica a acesteia, apreciindu-se ca erorile materiale in intocmirea facturilor nu reprezinta motive suficiente pentru a inlatura dreptul contribuabilului la deductie aferente operatiunilor comerciale analizate. [...]

[...] este relevanta practica CJUE care a decis ca in masura in care societatea supusa controlului si-a indeplinit obligatiile fiscale fata de bugetul de stat, ea nu este raspunzatoare de atitudine fiscala in aval, pentru a decide altfel trebuind ca organul fiscal sa faca probe, nu sa se bazeze pe suspiciuni neprobate. [...]

II. Organul de control a stabilit, in mod nejustificat, ca nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de .. RON inregistrate de societate in luna decembrie 2013 in contul contabil 628 - alte servicii executate de terti - in baza facturilor nr. ... emise de SC ... SRL.

Operatiunile inscrise in facturile nr. ... din data de ..., emise de ... SRL, reprezinta contravaloare servicii intermediere produse energetice, conform Contractul nr. ..., asa cum precizeaza si organul de control in RIF pag.13 - operatiunile fiind inscrise in Procesul verbal incheiat in data de .... Serviciile prestate - intermediere comert cu produse energetice - au fost sustinute prin contractul de prestari servicii cu numarul de mai sus, Procesul verbal de receptionare a serviciilor prestate incheiat intre parti la data de ... si toate operatiunile reprezentand livrari de produse energetice in cursul anului 2013, asa cum sunt inscrise si in RIF - pag 13.

Organul de control in mod nejustificat nu a acordat drept de deductie pentru cheltuielile in cuantum de ... RON si nici nu face precizarea in actul de control ce alte document ar fi trebuit sa prezinte societate in sustinerea acestor cheltuieli. [...]

Va rugam sa aveti in vedere faptul ca, potrivit deciziile recente ale C.J.U.E. (C- 430/19 - C.F. Vs. ANAF, "Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679"

C-101/16 Paper Consult, C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company) nu se poate imputa contribuabilului comportamentul pretins inadecvat al furnizorilor/inactivitatea acestora pentru faptul ca nu a putut prezenta alte documente justificative in afara facturii fiscale. [...]

B) Cu privire la obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand acciza motorina in cuantum de ... RON si acciza pacura in cuantum de ... RON (anexa nr.8). [...]

Aceste obligatii au fost stabilite pe baza informatiilor inscrise in anexele nr. 4 si 5 din RIF, respectiv pentru venituri inregistrate de societate, recunoscute de organul de control ca inregistrate in contul de venituri vanzare marfuri - 707 si respectiv 4427-TVA colectat, fara a recunoaste intrarile de produse energetice unde pe documentul de achizitie exista mentiunea ca acciza a fost achitata de furnizor, pe baza aceluasi rationament profesional eronat aplicat si la impozitul pe profit, in sensul ca mijloacele de transport inscrise in documentele de achizitie nu corespund cu mijloacele de transport inscrise in documentele de livrare. [...]

In mod eronat organul de control a stabilit ca SC ...SRL nu a respectat prevederile art. 206<sup>9</sup> alin.1 lit. a pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.83 alin.32 din Normele metodologice de aplicare ale art. 206<sup>21</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin HG. nr. 44/2004 cu modificarile si completante ulterioare privind acciza, intrucat nici la data controlului si nici in prezent SC ...SRL nu este Antrepozit fiscal.

SC ...SRL este un operator economic ce are in obiectul de activitate principal - comert cu ridicata nespecializat cod CAEN – 4690 – si respectiv activitati secundare de intermediari in comertul cu produse energetice – cod CAEN de la 4120 la 4941, operatiuni pentru care obligatiile privind plata accizei revin furnizorului.

Pe cale de consecinta, organele fiscale au aplicat in mod eronat prevederile art. 176 alin. 1 si 206<sup>2</sup> lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si pct.71 alin 2 lit g din Normele de aplicare ale Codului fiscal. [...]

Pe baza informatiilor prezentate detaliat la capitolul A- impozit pe profit si B- acciza, prezentate mai sus, organul de control, in baza aceluasi rationament profesional, a stabilit in sarcina ...SRL obligatii suplimentare de plata reprezentand TVA in cuantum de ... Ron , asa cum sunt prezentate in anexa nr.7 din RIF, dupa cum urmeaza:

\* ... Ron - TVA aferent estimare venituri din perioada Dec 2013-Ian 2015- in cuantum de ... Ron, din care:

- Dec 2013 - baza impozabila ... Ron x 24% - .. RON.
- An 2014 - baza impozabila .. Ron x 24% - .. RON.
- Ian 2015 - baza impozabila .. Ron x 24% - .. RON.

\* .. Ron - TVA aferent acciza

\* .. Ron - TVA deductibil aferent cheltuielilor nedeductibile in cuantum de ... RON. [...]

D. Invocam prescriptia obligatiilor fiscale aferente anului 2013, in limita sumelor mai sus descrise, pe fiecare sursa in parte. [...]

[...], pentru anul 2013, termenul de prescriptie incepe sa curga la data de 1 iulie 2014 si s-a implinit la data de 01.07 2019. In speta, controlul a inceput la data de 05.12.2019, deci cu depasirea acestui termen . Sunt sub incidenta acestei prescriptii toate sumele constatate prin RIF si cuprinse in Decizia contestata, cel putin sub aspectul urmatoarelor sume:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar pe 2013;
- .. lei - acciza pentru motorina si biodiesel stabilit suplimentar pe 2013;
- .. lei - reprezentand TVA stabilit suplimentar pentru 2013.

Pentru toate aceste considerente, va solicitam:

1. Admiterea contestatiei;
2. Anularea in tot a DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. ...., precum si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. .... [...].

**II. Din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr...., respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspectie fiscală nr.F–...., rezultă următoarele:**

“[...] Obligatie fiscală principală - Impozit pe profit [...]

In perioada 2013-2014, societatea a desfasurat exclusiv activitate de comert cu ridicata al combustibililor (motorina, benzina, combustibil termic lichid combustibil lichid usor, combustibil lichid greu, pacura, azalt, bitum, etc.). In acest sens societatea detine atestatul de inregistrare nr. ...., pentru comercializare angro fara depozitare de produse energetice, valabil din ... Societatea nu a avut puncte de lucru declarate.

Avand in vedere documentele puse la dispozitie de societate (facturi de aprovizionari si facturi emise, fise de magazie, documente de transport, etc.), in timpul controlului a fost intocmita impreuna cu reprezentantul societatii anexa nr. 4, in care sunt inscrise intrarile de produse energetice, in corespondenta cu iesirile de astfel de produse. Din analiza acestei situatii, controlul a retinut intrarile/iesirile din anexa nr. 5, pentru care:

- au existat neconcordante între numerele de înmatriculare ale vehiculelor (cap tractor și semiremorca) care au transportat produsele energetice, înscrise în facturile de achiziție și/sau avizele de însoțire a marfii și cele înscrise în facturile emise de către societatea verificată pentru livrarea acestor produse;  
- și/sau livrările de produse energetice aferente unei anumite achiziții au fost fracționate și efectuate după perioade de peste 10 zile de la data intrării în condițiile în care societatea verificată nu detine locuri de depozitare pentru păstrarea acestor produse în stoc. [...]

Având în vedere aspectele prezentate anterior, în timpul prezentei inspecții fiscale, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2014, s-au stabilit următoarele:

Perioada 01.01. - 31.12.2013

Urmare inspecției fiscale efectuate, față de profitul impozabil declarat la 31.12.2013 în suma de ... lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în valoare de .. lei (Anexa nr. 3), mai mult cu .... lei. Majorarea la control a profitului impozabil la 31.12.2013 cu suma de ... lei este consecința următoarelor constatări:

A) Estimare de venituri suplimentare în cuantum de ... lei, (anexa nr. 5) aferente intrărilor de combustibil pentru care nu au fost identificate livrări corespunzătoare, așa cum am prezentat detaliat mai sus.

Estimarea a fost efectuată având în vedere OPANAF nr. 3389/2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Astfel, conform prevederilor art. 4, alin. 3 din actul normativ menționat a fost întocmită nota de fundamentare nr. ..., în care au fost consemnate condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare, respectiv constatarea stării de fapt care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate, elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei, metoda propusă pentru estimare. Întrucât documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale au fost incorecte și incomplete, s-a procedat conform pct. 2.3.1.1. al capitolului II din Anexa la OPANAF nr. 3389/2011, respectiv au fost identificate elementele care au condus la concluzia că veniturile înregistrate de contribuabil sunt incorecte, analizarea și selectarea elementelor în vederea alegerii metodei adecvate surselor cu cele mai relevante informații pentru determinarea situației fiscale de fapt, pe perioada verificată. Metoda aleasă de echipa de inspecție fiscală este metoda produsului/serviciului și a volumului.

Astfel, determinarea veniturilor suplimentare s-a realizat prin compararea veniturilor înregistrate în evidența contabilă cu veniturile determinate ca urmare a aplicării preturilor de vânzare practicate pentru vânzarea aceluiași produse energetice către diversi clienți. [...]

B) Stabilirea că nedeductibile fiscal a cheltuielilor în suma de .. lei, înregistrate de societate în luna decembrie 2013 în contul contabil 628, alte servicii executate de terți "în baza facturilor nr. ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA .. lei și nr. .. în valoare totală de ... lei, din care TVA .. lei emise de ... SRL. Pentru justificarea înregistrării acestor cheltuieli, societatea verificată a prezentat contractul de intermediere ..., încheiat cu ... SRL, în care la punctul 2, „obiectul contractului” se prevede că „intermediarul se obligă să identifice un partener pentru beneficiar- și să mijlocească acceptarea ofertei ferme, prezentat clienților, în vederea de produse petroliere: CTL, CLU, pacura, motorină” și procesul verbal încheiat în .. în care beneficiarul ... SRL recunoaște că intermediarul și-a îndeplinit integral obligațiile asumate prin contractul de intermediere și în consecință datorează suma de ... lei pentru CTL, CLU, pacura vândute către ... SRL, ... SRL, ... SRL și suma de .. lei pentru motorină vândută către ... SRL, ... SRL... SRL, ... SRL, în anul 2013. [...]

Nu a fost prezentată niciun fel de documentație (rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare și detașate pe ore de lucru, etc.) care să stea la baza întocmirii facturilor emise de .. SRL către societatea verificată. În consecință, având în vedere prevederile legate menționate și faptul că societatea nu a justificat necesitatea și realitatea serviciilor prestate, la control cheltuielile în suma de .. lei au fost considerate nedeductibile fiscal. Având în vedere deficiențele prezentate, pentru anul 2013, la control a fost stabilit un profit impozabil în suma de .. lei, cu un impozit pe profit datorat de .. lei, **mai mult cu ... lei**, față de impozitul pe profit declarat de societate în suma de .. lei, stabilite după cum se prezintă în anexa nr. 3. [...]

Perioada 01.01. - 31.12.2014

Urmare inspecției fiscale efectuate, față de profitul impozabil declarat la 31.12.2014 în suma de .. lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în valoare de .. lei (anexa nr. 3), mai mult cu .. lei. Majorarea la control a profitului impozabil la ... cu suma de ... lei este consecința estimării de venituri suplimentare în cuantum de ... lei (anexa nr. 5) aferente intrărilor de combustibil pentru care nu au fost identificate livrări corespunzătoare, așa cum am prezentat detaliat mai sus. [...]

Având în vedere deficiențele prezentate pentru anul 2014, la control a fost stabilit un profit impozabil în suma de .. lei, cu un impozit pe profit datorat de .. lei, **mai mult cu ... lei**, față de impozitul pe profit declarat de societate în suma de .. lei stabilite după cum se prezintă în anexa nr. 3.

Pe total perioada verificată, respectiv .., la control a fost stabilit un impozit pe profit datorat de ... lei, față de impozitul pe profit declarat de societate în suma de .. lei, cu o **diferență suplimentară de .. lei** (anexa nr. 3).

Obligație fiscală principală – Taxa pe valoarea adăugată [...]

T.V.A. deductibilă [...]

Față de T.V.A. dedusă de societate în suma de ... lei, la control a fost stabilită o taxă deductibilă de ... lei, **mai puțin cu .... lei**, urmare consecințelor fiscale prezentate în cele ce urmează (anexa nr. 7):

Așa cum am prezentat detaliat și la paragraful Impozit pe profit - an 2013, societatea a înregistrat în luna decembrie 2013 în contul contabil 628 "alte servicii executate de terți" în baza facturilor nr. ..., în valoare totală de ... lei, din care T.V.A.... lei și nr. .. în valoare totală de ... lei, din care T.V.A. .. lei emise de .... SRL.

Pentru justificarea înregistrării acestor cheltuieli, societatea verificată a prezentat contractul de intermediere ... încheiat cu ... SRL, în care la punctul 2 "obiectul contractului" se prevede că „intermediarul se

"Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679"

obliga sa identifice un partener pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme, prezentat clientilor, in vederea de produse petroliere: CTL, CLU, pacura, motorina" si procesul verbal incheiat in 20.12.2013 in care beneficiarul ...SRL recunoaste ca intermediarul si-a indeplinit integral obligatiile asumate prin contractul de intermediere si in consecinta datoreaza suma de ... lei pentru CTL, CLU, pacura, vandute catre .... si suma de .. lei pentru motorina vanduta catre .... in anul 2013.

Avand in vedere faptul ca, prin documentele prezentate la control, societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor si nici nu a dovedit necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate, pentru T.V.A. in suma de ... lei organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A., in conformitate cu prevederile art. 145 si art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal privind regimul deducerilor si prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 R.

T.V.A. colectata [...]

Fata de T.V.A. colectata de societate in suma de .. lei, la control a fost stabilita o taxa colectata de .. lei, **mai mult cu ... lei**, urmare consecintelor fiscale prezentate in cele ce urmeaza (anexa nr. 7):

Asa cum am prezentat detaliat la capitolul „Impozit pe profit”, in timpul inspectiei fiscale au fost retinute intrarile/iesirile din anexa nr. 5, pentru care au existat neconcordante intre numerele de inmatriculare ale vehiculelor (cap tractor si semiremorca) care au transportat produsele energetice, inscise in facturile de achizitie si/sau avizele de insotire a marfii si cele inscise in facturile emise de catre societatea verificata pentru livrarea acestor produse sau/si livrarile de produse energetice aferente unei anumite achizitii au fost fractionate si efectuate dupa perioade de peste 10 zile de la data intrarii in conditiile in care societatea verificata nu detine locuri de depozitare pentru pastrarea acestor produse in stoc.

Astfel, avand in vedere ca mijloacele de transport inscise in facturile de achizitie difera de cele inscise in facturile de livrare, precum si faptul ca in nota explicativa solicitata de catre echipa de inspectie fiscala, prin nota interna nr. ..., societatea nu a adus argumente si documente care sa justifice aceste neconcordante, la control s-au constatat urmatoarele:

- faptul ca ...S.R.L. nu a intocmit in totalitate documente de livrare si nu a evidentiat in actele contabile veniturile aferente intrarilor de combustibili, a condus la stabilirea de catre echipa de inspectie fiscala a unei taxe pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.12.2013 - 31.01.2015 in cuantum de .. lei, conform art.137, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 (anexa nr. 5):

- pentru cantitatile livrate pentru care societatea verificata nu a putut face dovada ca acestea provin dintr-un antrepozit autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator si nici nu se poate stabili ca acciza a fost inregistrata ca obligatie de plata a fost calculata acciza in conformitate cu art. 206<sup>9</sup>, alin. I. lit. a, pct. I din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si punctul 83, alin. 32 din Normele metodologice de aplicare ale art. 206<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, in cuantum de .. lei si T.V.A. aferenta in cuantum de ... lei, conform art.137, alin. (2), lit. a) din acelasi act normativ. [...]

T.V.A. de plata

In perioada decembrie 2013 - ianuarie 2015, societatea a inregistrat T.V.A. colectata in suma totala de .. lei si T.V.A. dedusa in suma totala de .. lei, rezultand T.V.A. de plata in suma de .. lei, suma declarata integral la organul fiscal teritorial, situatia analitica fiind prezentata in anexa nr. 6.

Urmare inspectiei fiscale, prin diminuarea T.V.A. dedusa cu suma de .. lei si majorarea T.V.A. colectata cu suma de .. lei, pentru perioada verificata a fost stabilita **T.V.A. de plata suplimentara de ... lei** (anexa nr. 7). [...]

Obligație fiscală principală – Accize pentru motorina si biodiesel [...]

Asa cum am prezentat detaliat la capitolul „Impozit pe profit”, in timpul inspectiei fiscale au fost retinute intrarile/iesirile din anexa nr. 5, pentru care au existat neconcordante intre numerele de inmatriculare ale vehiculelor (cap tractor si semiremorca) care au transportat produsele energetice, inscise in facturile de achizitie si/sau avizele de insotire a marfii si cele inscise in facturile emise de catre societatea verificata pentru livrarea acestor produse sau/si livrarile de produse energetice aferente unei anumite achizitii au fost fractionate si efectuate dupa perioade de peste 10 zile de la data intrarii in conditiile in care societatea verificata nu detine locuri de depozitare pentru pastrarea acestor produse in stoc.

Astfel, avand in vedere ca mijloacele de transport inscise in facturile de achizitie difera de cele inscise in facturile de livrare, precum si faptul ca in nota explicativa solicitata de catre echipa de inspectie fiscala, prin nota interna nr. 257/10.03.2020, societatea nu a adus argumente si documente care sa justifice aceste neconcordante, la control s-a constatat ca pentru cantitatile livrate pentru care societatea verificata nu a putut face dovada ca acestea provin dintr-un antrepozit autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator si nici nu se poate stabili ca acciza a fost inregistrata ca obligatie de plata, in conformitate cu prevederile art. 206<sup>9</sup>, alin. 1 , lit. a, pct. I din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, la control a fost calculata acciza in conformitate cu punctul 83, alin. 32 din Normele metodologice de aplicare ale art. 206<sup>21</sup> din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in cuantum de ... lei, din care **accize pentru motorina si biodiesel in suma de ... lei**. [...]

Obligație fiscală principală – Accize pentru pacura [...]

Asa cum am prezentat detaliat la capitolul „impozit pe profit”, in timpul inspectiei fiscale au fost retinute intrarile/iesirile din anexa nr. 5, pentru care au existat neconcordante intre numerele de inmatriculare ale vehiculelor (cap tractor si semiremorca) care au transportat produsele energetice, inscise in facturile de achizitie si/sau avizele de insotire a marfii si cele inscise in facturile emise de catre societatea verificata pentru

”Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679”

livrarea acestor produse sau/si livrarile de produse energetice aferente unei anumite achizitii au fost fractionate si efectuate dupa perioade de peste 10 zile de la data intrarii in conditiile in care societatea verificata nu detine locuri de depozitare pentru pastrarea acestor produse in stoc.

Asfel, avand in vedere ca mijloacele de transport inscrise in facturile de achizitie difera de cele inscrise in facturile de livrare, precum si faptul ca in nota explicativa solicitata de catre echipa de inspectie frscala, prin nota interna nr. 257/10.03.2020, societatea nu a adus argumente si documente care sa justifice aceste neconcordante, la control s-a constatat ca pentru cantitatile livrate pentru care societatea verificata nu a putut face dovada ca acestea provin dintr-un antrepozit autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator si nici nu se poate stabili ca acciza a fost inregistrata ca obligatie de plata, in conformitate cu prevederile art. 206<sup>9</sup>, alin. 1, lit. a, pct. 1 din Legea nr. 571 privind Codul Fiscal, la control a fost calculata acciza in conformitate cu punctul 83, alin. 32 din Normele metodologice de aplicare ale art. 206<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in cuantum de ... lei, din care **accize pentru pacura in suma de ... lei** (anexele nr. 5 si nr. 8). [...]. [...].”

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

**Raportul de inspecție fiscală nr....** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2013 - 31.12.2014, taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2013 – 31.01.2015, accizei pentru motorina si biodiesel si accizei pentru pacura aferente perioadei 01.12.2013 – 31.12.2014, datorate bugetului general consolidat al statului de către **S.C. ...S.R.L.**

S.C. ...S.R.L. are ca obiect principal de activitate ” *Comert cu ridicata nespecializat*” - cod CAEN 4690, iar activitatea desfasurata in perioada verificata a fost “*Intermedieri in comertul cu produse energetice*”.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr...., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. ..., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .. lei** din care:

- impozit pe profit..... lei;
- taxa pe valoarea adăugată..... lei;
- accize pentru motorina si biodiesel..... lei;
- accize pentru pacura..... .. lei.

**a)** Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01.01.2013 - 31.12.2014, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .. lei, contestat, este rezultatul majorării profitului impozabil cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei cheltuieli aferente achizițiilor de servicii de la ... S.R.L., stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal, în baza dispozițiilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, întrucât societatea nu a prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva si necesitatea serviciilor de intermediere pentru activitatea sa;

- ... lei venituri suplimentare, stabilite la inspectie prin estimare, în baza prevederilor art.11, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare si dispozițiile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, deoarece societatea nu a întocmit documente contabile pentru toate livrarile efectuate si nu a înregistrat toate veniturile

b) În ceea ce privește verificarea **taxei pe valoarea adăugată**, care a cuprins perioada 01.12.2013 – 31.01.2015, urmare inspecției fiscale s-a stabilit **TVA suplimentară de plată** în sumă totală de .. lei.

Taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, contestata, stabilită la inspecția fiscală se compune din:

- ... lei TVA deductibilă neacceptată la deducere, afereța achizițiilor de servicii de la TURBO OIL S.R.L din perioada decembrie 2013 – decembrie 2014, pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă și utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- ... lei TVA colectată suplimentar, afereța veniturilor suplimentare estimate de organele de inspecție fiscală în perioada decembrie 2013 – ianuarie 2015, în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare și cu dispozițiile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere;

- ... lei TVA colectată suplimentar, afereța accizelor suplimentare care se includ în baza de impozitare, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) În ceea ce privește verificarea **accizelor pentru motorina și biodiesel**, care a cuprins perioada 01.12.2013 – 31.12.2014, urmare inspecției fiscale s-a stabilit **accize pentru motorina și biodiesel suplimentare de plată** în sumă totală de ... lei.

Accizele pentru motorina și biodiesel suplimentare de plată în sumă de ... lei, contestate, au fost stabilite la inspecția fiscală întrucât societatea nu a dovedit că produsele livrate provin dintr-un antrepozit fiscal și că acciza pentru acestea a fost percepută, în baza prevederilor art.176, art.206<sup>2</sup>, art.206<sup>9</sup> și art.206<sup>21</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.71 și pct.83 alin.(32) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) În ceea ce privește verificarea **accizelor pentru pacura**, care a cuprins perioada 01.12.2013 – 31.12.2014, urmare inspecției fiscale s-a stabilit **accize pentru pacura suplimentare de plată** în sumă totală de ... lei.

Accizele pentru pacura suplimentare de plată în sumă de ... lei, contestate, au fost stabilite de inspecția fiscală întrucât societatea nu a dovedit că produsele livrate provin dintr-un antrepozit fiscal și că acciza pentru acestea a fost percepută, în baza prevederilor art.176, art.206<sup>2</sup>, art.206<sup>9</sup> și art.206<sup>21</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.71 și pct.83 alin.(32) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-...**, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. ....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între **S.C. ...S.R.L.** și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

**Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

Inspecția fiscală desfășurată la **S.C. ...S.R.L.** din ..., județul ..., a vizat verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, a accizei pentru motorina și biodiesel și a accizei pentru pacura.

**În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.**

#### **A) Aspecte de procedura.**

Referitor la susținerea societății precum că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013 este prescris, respectiv pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, pentru TVA stabilită suplimentară în sumă de ... lei și pentru accizele pentru motorina și biodiesel stabilite suplimentar în suma de .. lei, reținem următoarele:

**În fapt**, începând cu data de \_\_, data înregistrării inspecției fiscale în Registrul unic de control seria A numărul .. la poziția numărul 12, ...S.R.L a fost supusă unei inspecții fiscale care a avut ca obiect verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru:

- impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013 - 31.12.2014;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2013 – 31.01.2015;
- acciza pentru motorina și biodiesel aferentă perioadei 01.12.2013 – 31.12.2014;
- acciza pentru pacura aferentă perioadei 01.12.2013 – 31.12.2014.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F- ..., în baza căruia s-a emis *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-....*

**În drept**, art.347 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, stipulează:

#### **„art. 347 Dispoziții privind termenele**

*(1) Termenul în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă..*

Astfel, în conformitate cu prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 antecitat, **termenul se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă**, iar în cauza analizată, pentru obligațiile fiscale aferente anului 2013 termenul de prescripție a început să curgă potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), din care cităm:

#### **“art. 21 - Creanțele fiscale**

*(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.*

*(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:*

*a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite **creanțe fiscale principale**;*

*b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**. [...]*

#### **art. 22 - Obligațiile fiscale**

**Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenul legal impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite **obligații de plată accesorii**;**

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

#### **art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(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. [...].

**art.91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(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.**

(3) **Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**

(4) **Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”**

#### **art. 93 - Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală. [...].

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale.

De asemenea, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

**Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță**, pentru că în drept, **prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.**

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei, a impozitului pe profit sau a achizelor, la data emiterii facturii și înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA și al accizelor este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156<sup>2</sup> și art. 206<sup>52</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la data de 25 martie a anului următor celui pentru care trebuie determinat și declarat impozitul (art.35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Numai din momentul expirării date de depunere a declarației, organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, a taxei sau a accizei, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul/taxa/acciza respectiv/respectiva sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 113 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a " legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

În concluzie, orice altă interpretare a prevederilor art.23 și art.91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale, art. 123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*„art. 123 - **Începerea inspecției fiscale** [...]*

*(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.[...]”.*

În speța analizată, reținem că, S.C. ...S.R.L. deține Registrul unic de control seria A numărul .. unde organele de inspecție fiscală au menționat la poziția numărul 12 ca data de începere a inspecției fiscale data de 05.12.2019.

În ceea ce privește întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„art. 92 - **Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

*(1) **Termenele de prescripție** prevăzute la art. 91 **se întrerup:***

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*
- b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*
- c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.*

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

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*
- b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;*
- c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;*
- d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.*

*(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Prin urmare, suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune reglementat de Codul fiscal intervine pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (05.12.2019) și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale (...).

**În cazul taxei pe valoarea adăugată, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care se depune decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art.134 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*”art.134 - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.***

*(3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”***

Totodată, art.156<sup>1</sup> și art.156<sup>2</sup> din același act normativ susmenționat, prevăd că:

*„art. 156<sup>1</sup> – **Perioada fiscală***

*(1) **Perioada fiscală este luna calendaristică.***

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.*

*”Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679”*

**art. 156<sup>2</sup> - Decontul de taxă**

**(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”**

Din prevederile legale antecitate reținem că, pentru persoanele impozabile care în cursul unui an calendaristic nu depășesc plafonul de 100.000 euro perioada fiscală este trimestrul, iar pentru celelalte persoane impozabile perioada fiscală este luna.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată societatea a avut ca perioadă fiscală luna calendaristică.

Având în vedere ca societatea are ca perioada fiscală luna calendaristică, iar TVA stabilită suplimentar în sumă de .. lei este aferentă achizitiei de servicii efectuate în baza facturilor nr.... și TVA stabilită suplimentar în suma de ... lei este aferentă estimării produselor energetice livrate în luna decembrie 2013, se reține că, pentru aceste creanțe baza de impozitare s-a constituit în momentul în care societatea trebuia să depună decontul de taxă pentru luna decembrie 2013, termenul de depunere a decontului de TVA fiind data de **25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală.**

Față de cele de mai sus reținem că, **pentru TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2013 în suma de ... (lei), obligația declarativă intervine la data de 25 ianuarie 2014**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de **01 ianuarie 2015** și se împlinește la data de **31 decembrie 2019.**

Raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că față de data începerii inspecției fiscale, respectiv data de **05 decembrie 2019** (data menționată în Registrul unic de control), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de TVA pentru luna decembrie 2013 nu era prescris**, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

**În ceea ce privește impozitul pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală privind impozitul pe profit**, având în vedere dispozițiile art.16 și art. 35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 86 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare anul 2013, din care cităm:

Codul fiscal

“art. 16 - Anul fiscal

**(1) Anul fiscal este anul calendaristic.**

**art. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit**

**(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”**

Codul de procedură fiscală

**„art. 86 - (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”**

Față de prevederile legale antecitate, în cazul **impozitului pe profit aferent anului fiscal 2013 în suma de ... lei datorat de S.C. ...S.R.L.** baza de impozitare s-a constituit în momentul în care societatea trebuia să depună declarația anuală privind impozitul pe profit pentru anul 2013, termenul de depunere a declarației fiind data de **25 martie a anului următor celui în care se încheie perioada fiscală.**

Retinem astfel ca, **pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 în suma de ... lei obligația declarativă intervine la data de 25 martie 2014**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de impozit pe profit începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de **01 ianuarie 2015** și se împlinește la data de **31 decembrie 2019.**

Raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că față de data începerii inspecției fiscale, respectiv data de **05 decembrie 2019** (data menționată în Registrul unic de control), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru anul 2013 nu era prescris**, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

**În cazul accizelor, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația lunară**, având în vedere dispozițiile art. 206<sup>6</sup>, art. 206<sup>7</sup>, art. 206<sup>51</sup> și art. 206<sup>52</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*"art. 206<sup>6</sup> - Exigibilitatea*

*(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.*

*(2) Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.*

*art. 206<sup>7</sup> - Eliberarea pentru consum*

*(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:*

*a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;*

*b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol; [...]*

*art. 206<sup>51</sup> - Plata accizelor la bugetul de stat*

*(1) Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile, cu excepția cazurilor pentru care prezentul capitol prevede în mod expres alt termen de plată.*

**art. 206<sup>52</sup> - Depunerea declarațiilor de accize**

*(1) Orice plătitor de accize prevăzut la prezentul capitol are obligația de a depune lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.*

*(3) Declarațiile de accize se depun la autoritatea competentă, de către plătitorii de accize, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația."*

Având în vedere că pentru accize perioada fiscală este luna calendaristică, iar acciza stabilită suplimentar în sumă de ... lei este aferentă produselor energetice estimate ca livrate în luna decembrie 2013, se reține că, pentru aceste creanțe baza de impozitare s-a constituit în momentul în care societatea trebuia să depună declarația pentru luna decembrie 2013, termenul de depunere a declarației fiind data de **25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală**.

Față de cele de mai sus reținem că, **pentru accizele suplimentare aferente lunii decembrie 2013 în suma de ...., obligația declarativă intervine la data de 25 ianuarie 2014**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de accize începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de **01 ianuarie 2015** și se împlinește la data de **31 decembrie 2019**.

Raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că față de data începerii inspecției fiscale, respectiv data de **05 decembrie 2019** (data menționată în Registrul unic de control), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de accize pentru luna decembrie 2013 nu era prescris**, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

Contestatoarea **confundă**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală, determinarea TVA de plata prin decontul lunar, determinarea accizei de plata prin declarația lunară) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **aceiași moment cu elementele ce determină obiectul impunerii** (profitul impozabil anual/pierdere fiscală, TVA de plata, acciza de plata) și **perioada fiscală** (anul calendaristic, luna calendaristică). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că, **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât**

**momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul/taxa/acciza aferenta, în măsura în care impozitul/taxa/acciza se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor/taxelor/accizelor aferente.**

Referitor la momentul constituirii bazei impozabile, trebuie menționată Decizia nr. 4899 din data de 17.10.2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, care menține Sentința nr.284/CA/2016 a Curții de Apel Oradea – Secția a II a Civilă prin care s-a reținut: „În mod corect se afirmă [...] că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În speță, momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale [...] este data în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale [...].”

precum și Decizia nr.2222 din data de 09.10.2019 a Curții de Apel Craiova - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, rămasă definitivă, care precizează: “În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, [...] acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă. Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.”

În concluzie, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatei privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013, motiv pentru care se procedează la analiza pe fond a cauzei.

## **B) Aspecte de fond.**

**1) Referitor la cheltuielile în suma de ... lei și la TVA suplimentară în suma de ... lei** aferente achizițiilor de servicii, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

**În fapt,** urmare verificărilor efectuate organele de control au constatat că, în luna decembrie 2013, în baza a 2 facturi, S.C. ...S.R.L. a achiziționat servicii de intermediere de la furnizorul S.C. ... S.R.L. pentru care a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în suma de ... lei și TVA deductibilă în suma de .. lei, fara a detine rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare și detaliate din care să rezulte ca serviciile respective au fost prestate efectiv și au fost necesare pentru desfășurarea activității sale economice.

Întrucât, nu au fost prezentate documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în folosul societății și necesitatea achiziționării acestora pentru realizarea de venituri impozabile și efectuarea de operațiuni taxabile, la control organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de .. lei și pentru TVA în suma de .. lei aferente lunii decembrie 2013, în baza prevederilor art.11, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m), art.145, art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

**În drept,** sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

**În materia impozitului pe profit,** art.19, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„art. 19 – (1) **Profitul impozabil** se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă **cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

**art. 21 – (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.21 din Codul fiscal, prevăd:

„**48.** Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească **cumulativ următoarele condiții**:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]**”.

**In materia taxei pe valoarea adaugata**, art. 134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„art. 145 – Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;[...]

art. 146 - Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, **sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile care aplica sistemul TVA la încasare**, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplica sistemul TVA la încasare;[...]

art. 134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.[...]”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că, **la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, iar **orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii**. Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale si corect întocmite.

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele si cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

**În materia taxei pe valoarea adaugată**, legiuitorul a prevăzut că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină documente care să justifice că aprovizionarea cu bunuri și servicii este destinată utilizării acestora în folosul

operațiunilor sale taxabile, documente care, de asemenea, trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

**In plus**, in cazul prestarilor de servicii, **pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei aferente serviciilor trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor pentru activitatea desfășurată.**

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi în original nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumelor înscrise în facturile primite, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și **necesitatea achiziționării** acestora.

Mai mult, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, s-a făcut distincție între documentele în baza cărora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestări servicii și documentele în baza cărora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, în funcție de situația dată.

Astfel, deductibilitatea cheltuielilor si TVA cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate pentru activitatea desfășurată.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege susmenționate, reținem ca, **obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile si taxa aferenta serviciilor în speță.**

Totodată, potrivit art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, prevederi care se regăsesc începând cu 01.01.2016 la art. 11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 11 - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]”*

Rezultă că, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice**, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție, normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Prin urmare, **simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat.**

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curtii Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens, **jurisprudența Curtii Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, unde **Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-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 operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA și a cheltuielilor aferente achiziției de bunuri și servicii, de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca **achizițiile de servicii pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru realizarea de venituri impozabile**, iar în cauza în speță nu s-a demonstrat acest lucru.

Jurisprudența Curtii Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Noțiunea de avantaj, așa cum este definită în DEX reprezintă „*profit pe care îl obține cineva în plus (în raport cu altul)*”, „*Favoare, privilegiu de care se bucură cineva sau ceva*” „*Superioritate (a cuiva sau a ceva) bazată pe o situație, pe o împrejurare favorabilă*” .

Iar noțiunea de avantaj fiscal se concretizează în obținerea privilegiului de a micșora masa veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit cu consecința diminuării profitului impozabil și a TVA datorate la bugetul statului.

Menționăm că, la anularea deductibilității cheltuielilor și TVA aferente serviciilor, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]*

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]**

*”Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679”*

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

**art. 72 - Forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile**

Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Analizând actele şi documentele existente în dosarul contestaţiei, rezultă că, în luna decembrie 2013, S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidenţa contabilă cheltuieli deductibile în sumă de ... lei si TVA deductibila in suma de .. lei, aferente facturilor emise de S.C. ... S.R.L. reprezentând achiziţii de servicii de intermediere, organele de inspecţie fiscală concluzionand că nu au fost justificate prestarea efectivă şi necesitatea serviciilor achiziţionate pentru activitatea desfăşurată, motiv pentru care au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .. lei (.. lei x 16%), TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor în sumă de .. lei si a TVA in suma de ... lei aferente achizițiilor de servicii de la ... S.R.L., societatea verificata a prezentat facturile nr...., Contractul de intermediere nr.... si Procesul verbal incheiat in data de ... organul de solutionare retinand urmatoarele:

-Prin Contractul de intermediere nr.... încheiat între S.C. ... S.R.L, in calitate de intermediar, şi S.C. ...S.R.L., in calitate de beneficiar, se prevede:

„II. OBIECTUL CONTRACTULUI

1. Intermediarul se obliga sa identifice un partener pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme, prezentate clientilor, in vederea vanzarii de produse petroliere: CTL, CLU, PACURA, MOTORINA.

2. Termenul pentru executarea prestatiei de catre intermediar este de 12 luni.

Acest termen va fi prelungit prin act aditional.

III. OBLIGATIILE PARTILOR

A) **Obligatiile intermediarului**

a) sa faca demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei;

b) sa-l informeze de indata pe beneficiar asupra acceptarii ofertei;

c) sa faciliteze stabilirea contactului intre beneficiar si acceptantul ofertei;

d) sa efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile [...]

sa incheie operatia comerciala avuta in vedere. [...]

B) **Obligatiile beneficiarului:**[...]

1) sa predea intermediarului, la semnarea acestui contract, oferta ferma, completa si precisa, si sa declare ca este in masura sa o onoreze integral si imediat;

2) sa prezinte numele persoanelor neagreate ca parteneri in cuprinsul ofertei [...]

5) sa incheie cu acceptantul contractului comercial, daca oferta a fost acceptata [...]

7. sa plateasca intermediarului o remuneratie de:

a) 90 dolari/to, fara TVA pentru CLU, CTL, PACURA;

b) procentual din valoarea ofertei pentru MOTORINA;

c) sa plateasca comisionul datorat la data facturarii. [...].”

**Însă**, din analiza contractului rezultă că, **serviciile sunt prezentate numai generic fără a fi menţionate** documentele justificative care trebuiau întocmite pentru a proba prestarea serviciilor în beneficiul S.C. ...S.R.L., motiv pentru care existenta contractului în sine nu este de natură să demonstreze în vreun fel şi prestarea efectivă a serviciilor si necesitatea acestora în folosul societăţii.

-Referitor la facturile nr.... emisa de ... S.R.L. către S.C. ...S.R.L., aceasta **nu au ataşate** documente care să detalieze modul de calcul al valorilor înscrise, cu atât mai mult cu cât prin contract nu s-au menţionat concret procentul care se cuvenea pentru vanzarea de motorina si nici comisionul datorat pentru serviciile de intermediere.

-In ceea ce priveste Procesul verbal incheiat in data de ..., **desi** acesta precizeaza ca “beneficiarul S.C. ...S.R.L. [...] recunoaste ca intermediarul si-a indeplinit integral obligatiile asumate prin Contractul de intermediere nr.... si in consecinta datoreaza S.C. .. S.R.L. [...] in intregime si de indata: Suma de ... RON (inclusiv TVA), pentru CTL, CLU, PACURA, conform clientilor mentionati mai jos:

.....”,  
nu are anexate contractele incheiate cu cele sapte societati mentionate (...) si nici documente (rapoarte de lucru, situatii lucrari, etc) care sa prezinte in detaliu modalitatea in care serviciile de intermediere au fost realizate, respectiv angajații din cadrul ...S.R.L. care au facut demersuri pentru identificarea eventualilor clienti ai ...S.R.L., numărul de ore alocate in acest sens, ofertele ferme prezentate clientilor respectivi, modalitatea prin care ...S.R.L. a fost informata cu privire la acceptarea ofertelor, etc.

Totodata, cu privire la contractul de intermediere, Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**“art.2096 – (1) Intermedierea este contractul prin care intermediarul se obligă față de client să îl pună în legătură cu un terț, în vederea încheierii unui contract.[...]**

**art. 2097 - (1) Intermediarul are dreptul la o remunerație din partea clientului numai în cazul în care contractul intermediat se încheie ca urmare a intermediării sale.**

**art.2100 - Intermediarul este obligat să comunice terțului toate informațiile cu privire la avantajele și oportunitatea încheierii contractului intermediat, cu condiția să nu prejudicieze în mod culpabil interesele clientului.”**

Fata de aceste dispozitii legale retinem ca, intermediarul ... S.R.L. are dreptul sa primeasca remuneratia serviciului numai in cazul in care contractul intermediat s-a incheiat si incheierea acestuia este rezultatul intermediarii sale, clientul ...S.R.L. avand obligatia sa comunice intermediarului incheierea contractului.

**Or**, probele la care face referire societatea in contestatie pentru justificarea serviciilor de intermediere, respectiv facturi, Contractul de intermediere nr... si Procesul verbal incheiat in data de ..., analizate mai sus, nici nu dovedesc ca au fost incheiate contracte cu societatile ... SRL si ca acestea sunt rezultatul intermediarii de catre ... S.R.L., si nici ca intermediarul ... S.R.L. a fost instiintat cu privire la incheierea contractelor respective, nefiind prezentate documente in acest sens.

**In concluzie**, copiile documentelor existente la dosarul contestatiei nu sunt suficiente pentru a dovedi faptul că achizițiile de servicii de la .. S.R.L. au fost efectuate în scopul obtinerii de venituri impozabile si pentru realizarea de operatiuni taxabile, nefiind justificata prestarea efectiva si necesitatea acestora pentru activitatea desfasurata prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente din care sa rezulte in detaliu modul cum au fost realizate serviciile respective, asa cum prevede pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de dispozitiile anterior citate, retinem ca, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor si TVA cu serviciile, societatea trebuie sa detina in primul rand documentul justificativ (factura) care să facă dovada realizarii operațiunii si in baza caruia se efectueaza inregistrarea in contabilitate, document care trebuie sa cuprinda informatii prevazute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, din prevederile legale antecitate, reiese clar că, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor si TVA cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condițiile generale stipulata la art.21 alin.(1) si art.145 alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărora serviciile trebuie să fie utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru efectuarea de operatiuni taxabile, și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozitiile art.21 alin.(4) lit.m) si art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste servicii au fost realizate, conditii care în speța analizată nu sunt dovedite.

Astfel rezulta ca, dreptul de deducere a cheltuielilor si TVA aferente serviciilor se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile respective au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile si în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, **proba** (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității desfășurate, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/ aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

**În acest sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție, care:**

-Prin Decizia nr.1325/2012, a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

-Prin Decizia civilă nr.1261/2014 pronunțată în dosar nr.766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că: „[...] **pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

-Prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că: „[...] pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al.5 Cod fiscal).

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”.*

Se constată, că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ul comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, **Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA** (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

Astfel, **obligația prezentării de dovezi obiective**, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care **legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoana să justifice dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA.**

Prin urmare, documentele prezentate de societatea comercială contestată și care în accepțiunea sa constituie documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei, nu fac dovada prestării efective și necesității acestor aprovizionări pentru activitatea sa, condiții obligatorii pentru exercitarea de către acesta a dreptului de deducere pentru cheltuielile și TVA aferente serviciilor achiziționate de la ... S.R.L..

Cu privire la susținerea precum ca, *organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile art. 48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571 /2003, date in aplicarea art.21 alin. (4) litera (m) din Codul fiscal si prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul Fiscal, intrucat operatiunile sunt inscise in documente fiscale legal intocmite (facturi fiscale contract, proces verbal receptie servicii)*, precizam ca anularea deductibilitatii cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor de servicii de intermediere de la ... S.R.L. nu s-a datorat nelegalității documentelor întocmite, ci faptului ca societatea nu a justificat prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate pentru activitatea desfășurată, nefiind prezentate documente care să cuprindă în detaliu modul cum au fost realizate serviciile respective și din care să rezulte ca au fost încheiate contracte cu diversi clienți ca urmare a intermediării efectuate de .. S.R.L., așa cum am detaliat mai sus.

Referitor la susținerile precum ca, *potrivit deciziilor C.J.U.E. (C- 430/19- C.F. Vs. ANAF, C-101/16 Paper Consult, C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company) nu se poate imputa contribuabilului comportamentul pretins inadecvat al furnizorilor/inactivitatea acestora pentru faptul ca nu a putut prezenta alte documente justificative in afara facturilor*, mentionam ca jurisprudenta invocata de contestatara nu are legatură cu cauza supusă soluționării, intrucat societatii nu i s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei aferente achizițiilor de la .. S.R.L. pe motiv că nu a facut dovada că serviciile au fost efectiv prestate și au fost necesare desfasurarii activitatii, nefiind vorba de comportamentul inadecvat al furnizorului serviciului.

Având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de cele consemnate în raportul de inspectie fiscala, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la cheltuielie în suma de ... lei și TVA deductibile în suma de ... lei aferente achizițiilor de servicii de la furnizorul ... S.R.L..

Mai mult, potrivit art. 73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,**

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Din dispozițiile art.269 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestației cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, 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.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Așadar, se reține că, deoarece contestatara nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de

inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit **impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și TVA suplimentară în suma de .. lei** aferente achizițiilor de servicii efectuate de la .... S.R.L. în luna decembrie 2013, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiată contestația** pentru aceste capete de cerere.

**2) Referitor la veniturile suplimentare în suma de .... lei și la TVA suplimentară în suma de ... lei**, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2013 – ianuarie 2015 S.C. ...S.R.L. nu a întocmit documente contabile (facturi) pentru toate produsele energetice livrate și nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile aferente intrărilor produse în cauză.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada ianuarie 2013 – ianuarie 2015 societatea a desfășurat exclusiv activitate de comerț cu ridicata al combustibililor (motorină, benzină, combustibil lichid termic, combustibil lichid ușor, combustibil lichid greu, pacură, azalt, bitum, etc.), detinând în acest sens atestatul de înregistrare nr. .... pentru comercializare de produse energetice angro, fără depozitare, valabil din 01.01.2012. Societatea nu a avut declarate puncte de lucru.

Din analiza comparativă a intrărilor cu ieșirile au rezultat neconcordanțe între numerele de înmatriculare ale vehiculelor (cap tractor și semiremorcă) care au transportat produsele energetice, înscrise în facturile de achiziție și/sau avizele de însoțire a marfii și cele înscrise în facturile de livrare emise de societatea verificată pentru aceleași produse, iar în unele cazuri livrările de produse energetice aferente unei anumite achiziții au fost fracționate și efectuate după perioade mai mari de timp de la data intrării, în condițiile în care societatea verificată nu deține locuri de depozitare pentru păstrarea acestor produse în stoc.

Referitor la unii dintre furnizorii societății ...S.R.L., din informațiile existente în bazele de date ANAF au reieșit următoarele:

1) Furnizorul ... S.R.L. a avut ca obiect de activitate "*Transporturi rutiere de marfuri*", a fost platitor de TVA în perioada 07.02.2014 - 04.06.2018, a fost declarată contribuabil inactiv în perioada 24.10.2013 - 21.01.2014, respectiv din 20.05.2019, are cazier fiscal și a fost dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 19.12.2019.

Societatea ... S.R.L. a fost supusă unei verificări de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală care a cuprins perioada 07.11.2012-28.02.2015, ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..... potrivit căruia organele de control au constatat ca:

- facturile de achiziție nu cuprind toate datele privind expediția bunurilor livrate (datele privind seria și numărul cartii de identitate ale delegatului indică aceeași persoană ... persoana care nu are nicio legătură cu S.C... S.R.L.; lipsesc datele privind ora la care s-a efectuat expediția; semnatura delegatului și nu au semnatura de primire a bunurilor);

- nu au fost identificate fișe de magazie pentru fiecare tip de combustibil, certificate de calitate, declarații de conformitate, rapoarte de încercări, precum și documente care atestă faptul că produsele achiziționate provin de la un antrepozit autorizat pentru producție (copii ale facturilor de livrare emise de antrepozitul fiscal în care accizele sunt evidențiate distinct, precum și copii ale celorlalte facturi care intervin pe tot lanțul comercializării până la detinatorul final al produselor);

-nu deține în patrimoniu mijloace de transport specializate pentru transportul produselor energetice, spații de depozitare a acestora și nu are personal de specialitate angajat (conducători auto).

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspectie Fiscală nr.F-.... organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P ... **au stabilit in sarcina .. S.R.L. obligatii fiscale suplimentare de plata în sumă totala de .. lei** din care:

- .. lei impozit pe profit;
- .. lei dobanzi impozit pe profit;
- .. lei penalitate impozit pe profit;
- .. lei impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- .. lei dobanzi impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- .. lei penalitate impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- .. lei taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei dobanzi taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei penalitate taxa pe valoarea adaugata.

2) Furnizorul ... S.R.L., a avut ca obiect de activitate "*Intermedieri in comertul cu combustibili, minereuri, metale si produse chimice pentru industrie*", a fost platitor de TVA in perioadele 01.01.2012 - 21.03.2013 si 09.05.2013 - 01.07.2014, a fost declarat contribuabil inactiv incepand cu data de 10.04.2015 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative si a fost dizolvat cu lichidare (radiere) din data de 01.03.2017.

Societatea ... S.R.L. a fost supusa unei verificari de catre A.J.F.P. ... – Inspectie Fiscala care a cuprins perioada 01.01.2011 – 30.11.2014, ocazie cu care s-a incheiat Raportul de inspectie fiscala ... potrivit caruia organele de control au constatat urmatoarele:

-Asociat unic si administrator al societatii este ..., cetatean din Republica Moldova domiciliata in ....

-Au fost efectuate demersuri legate fara a putea fi identificat reprezentantul legal al societatii. In acest sens echipa de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul social si la domiciliul fiscal al societatii, insa nu a putut fi contactat niciun reprezentant legal al acesteia. Ulterior, in datele de 20.01.2015 si 21.01.2015 au fost transmise, prin posta cu confirmare de primire, invitatii atat la domiciliul fiscal, cat si la adresa de domiciliu a asociatului in vederea prezentarii pe data de 28.01.2015 pentru a pune la dispozitie documentele financiar-contabile ale S.C. ... S.R.L., insa nu s-a data curs solicitarii, cu toate ca adresele au fost confirmate de primire in data de 02.02.2015.

-Nu au fost prezentate documente financiar-contabile, astfel ca determinarea starii de fapt fiscale s-a realizat pe baza mijloacelor de proba, asa cum prevede art. 49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspectie Fiscală nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P ... **au stabilit in sarcina .. S.R.L. obligatii fiscale suplimentare de plata în sumă totala de ... lei** din care:

- .. lei impozit pe profit;
- .. lei taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei accize pentru alte produse accizabile (energetice).

3) Furnizorul ... S.R.L. a avut ca obiect de activitate "*Intermedieri in comertul cu combustibili, minereuri, metale si produse chimice pentru industrie*", a fost platitor de TVA in perioada 29.1 1.2012 - 01.02.2015, a fost declarat contribuabil inactiv incepand cu data de 15.02.2016 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative si are cazier fiscal.

Societatea ... S.R.L. a fost supusa unei verificari de catre A.J.F.P. ... – Inspectie Fiscala care a cuprins perioada 01.01.2011 – 30.11.2014, ocazie cu care s-a incheiat Raportul de inspectie fiscala ... potrivit caruia organele de control au constatat ca:

-Au fost efectuate demersurile legate fara a putea fi identificati reprezentantii legali ai societatii. In acest sens echipa de inspectie s-a deplasat la sediul social si la domiciliul fiscal al societatii, insa nu a putut contacta niciun reprezentant legal al acesteia.

Ulterior, au fost transmise domnilor ..., in calitate de reprezentanti ai societatii, invitatii prin care erau convocati in data de ..., la sediul AJFP ... cu registrul unic de control, stampila societatii, actele de infiintare ale societatii, evidenta financiar-contabila, in vederea efectuării

inspectiei fiscale.

Invitatiea transmisa la sediul social al societatii, care corespunde cu adresa de domiciliu a domnului ..., a fost returnata la sediul A.J.F.P. ...-Inspectie Fiscala avand mentiunea factorului postal "avizat, reavizat, expirat termen de pastrare, aprob inapoierea diriginte", motiv pentru care a fost publicat pe site-ul ANAF Anuntul individual nr. ..., conform art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare invitatiei transmisa domnului ....., in calitate de asociat si administrator, acesta s-a prezentat la sediul A.J.F.P. ...-Inspectie fiscala, fara insa a avea asupra sa vreun document al societatii. Prin Nota explicativa data in ziua de 06.10 2017, domnul .... declara faptul ca nu detine actele societatii, intrucat acestea se afla la sediul social in posesia asociatului .., persoana care s-a ocupat de activitatea societatii de la infiintare si care a tinut evidenta contabila, stampila si facturile. Fata de cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au transmis Somatiile nr. ....., atat la sediul social, cat si la adresa de domiciliu a domnului ..., aceasta din urma fiind confirmata de primire in data de 11.10.2017 de sotia .... Totodata, pe site-ul ANAF a fost publicat Anuntul individual nr. F-...

- Nu au fost prezentate documente financiar-contabile, astfel ca determinarea starii de fapt fiscale s-a realizat pe baza mijloacelor de proba, asa cum prevede art. 49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspectie Fiscală nr. ..., organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P ... **au stabilit in sarcina ... S.R.L.obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totala de ... lei**, din care:

- .. lei impozit pe profit;
- .. lei taxa pe valoarea adaugata.

4) Furnizorul ... S.R.L. a avut ca obiect de activitate "Intermedieri in comertul cu combustibili, minereuri, metale si produse chimice pentru industrie", a fost platitor de TVA incepand cu data de ....

Societatea ... S.R.L. a fost supusa unei verificari de catre organele de inspectie fiscala care a cuprins perioada 03.04.2013 - 30.09.2014, ocazie cu care s-au incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. .. si Raportul de inspectie fiscala nr...., din care au reiesit ca au fost analizati furnizorii directi si ceilalti operatori economici care au intervenit pe intregul lant de tranzactionare a produselor petroliere - *pe baza documentelor puse la dispozitie de contribuabil (respectiv facturi, avize de insotire a marfii, rapoarte de incercare/declarati de conformitate, etc.), informatiilor din baza de date ANAF - INFOPC, cLynx - Diagrame legaturi* – concluzionandu-se urmatoarele:

-principalii furnizori ai societatii .... S.R.L. sunt: S.C. .... S.R.L., societati care au un comportament fiscal neadecvat;

- pe lantul tranzactional (furnizorii furnizorilor) au fost identificate societati care au un comportament fiscal neadecvat, *respectiv societati declarate inactive ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, care au ca asociati/administratori cetateni moldoveni, nu mai functioneaza la sediul social/domiciliul fiscal declarat, se sustrag de la efectuarea inspectiei fiscale, etc;*

- din punct de vedere al provenientei bunurilor cuprinse in facturi, nu a fost posibila stabilirea certitudinii derularii operatiunilor;

- potrivit datelor consemnate in documentele de evidenta tehnico-operativa exista intervale mari de timp (6 luni) intre data livrării bunurilor din antrepozitul fiscal/de la primul furnizor si pana la data primirii de catre S.C. .. S.R.L., precum si faptul ca au fost transportate cu mijloace de transport diferite, ceea ce presupunea existenta posibilitatilor de stocare de catre fiecare dintre partile implicate in lantul de tranzactionare, fapt ce nu a putut fi sustinut prin existenta punctelor de lucru/spatiilor de depozitare ale furnizorilor;

-aspectele constatate au condus la concluzia ca documentele intocmite, care au circulat intre societatile cu un comportament fiscal inadecvat, implicate in tranzactiile succesive, nu pot reflecta operatiuni reale.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspectie Fiscală nr. ..., organele de

"Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679"

inspecție fiscală **au stabilit în sarcina .. S.R.L. obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, din care:

- .. lei impozit pe profit;
- ... lei dobanzi impozit pe profit;
- ... lei penalitate impozit pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- .. lei dobanzi taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei penalitate taxa pe valoarea adăugată;
- .. lei accize pentru alte produse accizabile (energetice);
- .. lei dobanzi accize;
- .. lei penalitate accize.

De asemenea, potrivit constatarilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.... **au stabilit în sarcina ... S.R.L. obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, din care:

- .. lei impozit pe profit;
- .. lei dobanzi impozit pe profit;
- .. lei penalitate impozit pe profit.

5) Furnizorul ... S.R.L. a avut ca obiect de activitate „*Transporturi rutiere de marfuri*”, a fost platitor de TVA în perioada 14.07.2011 - 01.06.2015, a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 14.12.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și a fost dizolvat cu lichidare (radiere) din 28.02.2017.

Atat, Direcția Generală Antifraudă Fiscală, prin Procesul verbal nr. ..., cât și A.J.F.P. ..., prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..., au constatat faptul că societatea ....S.R.L. prezintă un comportament fiscal neadecvat, întrucât:

- nu a funcționat niciodată la sediul social declarat;
- deși au fost întreprinse toate măsurile, nu s-a putut lua legătura cu reprezentantul legal pentru a pune la dispoziție documente financiar-contabile aparținând societății;
- nu a deținut bunuri mobile și imobile, precum și personal specializat cu care să-și desfășoare activitatea;
- începând cu luna octombrie 2014, când administrarea societății a fost preluată de către domnul .., nu au mai fost evidențiate în Revisal contracte de muncă active și nu au mai fost îndeplinite obligațiile declarative.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... **au stabilit în sarcina ... S.R.L. obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, din care:

- .. lei impozit pe profit;
- ... lei TVA.

Având în vedere că, pentru unele dintre achizițiile (intrările) de produse energetice nu au fost identificate livrări (iesiri) corespunzătoare, iar societatea nu a justificat aceste neconcordanțe, la control organele de inspecție fiscală au estimat că pentru perioada ianuarie 2013 – decembrie 2014 au fost obținute venituri suplimentare în suma de ... lei, majorând baza impozabilă cu aceeași sumă, și în consecință, stabilind impozit pe profit în suma de .. lei, în baza prevederilor art.11, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011.

De asemenea, pentru veniturile suplimentare aferente perioadei decembrie 2013 – ianuarie 2015 organele de control au colectat TVA în suma de .. lei (.. lei x 24%), în baza prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Referitor la estimarea bazei impozabile, art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**“art. 106 - Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare**

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:[...]

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.[...]

iar art.6 alin.(1) și art.7 alin.(3) din același act normativ stipulează:

**„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

Față de prevederile legale invocate, se reține că, organele de inspecție fiscală au obligația de a verifica toate documentele, iar soluția adoptată să fie întemeiată pe constatări complete asupra determinării stărilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se mai reține faptul că, dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze, iar în acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Conform art.1 și art.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

**„art. 1 - (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:**

**- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;**

**- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

art. 2 - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

**d) metoda produsului/serviciului și volumului;**

e) metoda patrimoniului net.”.

În Anexa la Capitolul I - Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere, din ordinul susmenționat, se precizează:

**“1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului**

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”

iar în Anexa la Capitolul II - Instrucțiuni de aplicare a metodelor de estimare, se menționează:

„**2.3.1. constatarea stării de fapt fiscale în care se află contribuabilul și care îndreptățește organul de inspecție fiscală la utilizarea metodelor de stabilire prin estimare a veniturilor sau cheltuielilor, respectiv dacă:**

**2.3.1.1. documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete.**

În acest caz organele de inspecție fiscală vor proceda la:

**a) stabilirea circumstanțelor individuale pentru reconstituirea modului real în care își desfășoară activitatea contribuabilul verificat;**

**b) identificarea elementelor sau criteriilor care conduc la concluzia că veniturile ori cheltuielile înregistrate de contribuabil sunt incorecte sau incomplete față de activitatea desfășurată;**

**c) identificarea și examinarea oricăror înscrisuri sau surse de informații referitoare la activitatea desfășurată de contribuabil pe perioada verificată;**

**d) analizarea și selectarea elementelor probatorii în vederea alegerii metodei adecvate surselor cu cele mai relevante informații pentru determinarea situației fiscale de fapt, pe perioada verificată; [...]**”

Din textele de lege antecitat se înțelege că, **stabilirea prin estimare a bazei de impunere** pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situația în care documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete și în situația în care documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziție.

Referitor la impozitul pe profit, art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„**art. 19 – Reguli generale**

**(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]**

**(6) În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21.”**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]**”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, **veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt** cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, **precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor**, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, art.128 alin.(1), art.134, art. 134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.137 alin.(1), art.140 și art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispun:

**“art. 128 - Livrarea de bunuri**

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...]

**art. 134 Faptul generator și exigibilitatea**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.[...]

**art. 134^1 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]

**art. 134^2 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]

**art. 137 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

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

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

**art. 140 Cotele**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

**art. 156 Evidența operațiunilor**

(1) Persoanele impozabile stabilite în România **trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**”

iar în ceea ce privește facturarea art. 155 alin.(15) din același act normative prevede:

**“art.155 - (15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”**

Conform dispozițiilor legale sus enunțate, **faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. De asemenea, factura trebuie emisă până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.**

În ceea ce privește **baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată**, se reține că, aceasta este constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului sau beneficiarului.

Notiunea de documente justificativ a fost prevăzută la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Astfel, reținem **obligativitatea ca orice operațiune economico-financiară realizată să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate**, iar documentele justificative angajează răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate, **răspundere care este angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.**

Totodată, OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.46, prevede:

**“46.(1) Principiul prevalenței economice asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.**

*“Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679”*

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. **Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.** De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, **forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Potrivit prevederilor legale antecitate, prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiului prevalenței economice asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se mai reține că, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar **documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc**, respectiv să fie în concordanță cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

Analizând actele și documentele existente în dosarul contestației, rezultă că, în perioada ianuarie 2013 – ianuarie 2015 S.C. ...S.R.L. nu a întocmit documente contabile (facturi) pentru toate produsele energetice livrate și nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile obținute, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare venituri suplimentare aferente anilor 2013 și 2014 în suma de ... lei, calculând în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%), iar pentru veniturile suplimentare aferente perioadei decembrie 2013 – ianuarie 2015 au colectat TVA în sumă de .. lei, devenită TVA suplimentară de plată.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală - bazate pe documentele prezentate de societate și de informațiile existente în baza de date ANAF - și de susținerile din contestație, organul de soluționare reține următoarele:

Așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH178/30.06.2020, organele de inspecție au efectuat o analiză comparativă a achizițiilor (intrărilor) cu livrările (iesirile) de produse energetice din care a rezultat că, există neconcordanțe între numerele de înmatriculare ale vehiculelor (cap tractor și semiremorca) care au transportat produsele înscrise în facturile de achiziție și/sau avizele de însoțire a marfii și cele înscrise în facturile de livrare emise de către societatea verificată, pentru aceleși produse, și/sau în unele cazuri livrările de produse energetice aferente unei anumite achiziții au fost fractionate și efectuate după perioade mari de timp de la data intrării, cu toate că ...S.R.L. detine atestat numai pentru comercializarea produselor energetice, fără depozitare, și nu are declarate puncte de lucru pentru a putea păstra produsele în stoc.

Dintre neconcordanțele constatate, care se regăsesc detaliat în Anexa nr.5 a Raportului de inspecție fiscală nr...., exemplificăm:

1) Achizițiile (intrările) de combustibil lichid ușor tip ecom de la furnizorul ... SRL, în cantitate totală de ... kg, au fost efectuate în baza facturilor nr...și .. care au înscris la rubric privind mijloacele de transport numerele de înmatriculare ... / ....

Livrarea (iesirea) de combustibil lichid ușor tip ecom asociată achiziției anterioare a fost efectuată de ...S.R.L. către ... S.R.L. cu factura nr... având cantitatea de .. kg, **insa**

mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare .....

Rezulta ca, *achizitiile (intrarile)* de combustibil au fost efectuate in data de 12.01.2013 si *livrarea (iesirea) asociata acestora* a fost in data de 19.02.2013, **deci iesirea produsului energetic a fost realizata la o diferenta de 38 de zile calendaristice in raport cu intrarea, iar vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in facturile de achizitie fata de factura de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

2) *Achizitia de combustibil lichid usor tip ecom* de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr. .. care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ....

*Livrările de combustibil lichid usor tip ecom* asociate achizitiei anterioare au fost efectuate de ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L. cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...;

-catre ... S.R.L. cu factura nr...., avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ..;

-catre .. S.R.L. cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ....

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 28.01.2013 si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost in datele de 19.02.2013 si 14.06.2013, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate la o diferenta de 22 de zile calendaristice, respectiv 137 de zile calendaristice in raport cu intrarea, iar vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

3) *Achizitia de combustibil termic lichid* de la furnizorul .. S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr. .. care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ...

*Livrarea de combustibil termic lichid* asociata achizitiei anterioare a fost efectuat de ...S.R.L. catre ... S.R.L., cu factura nr... avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare .....

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 01.03.2013 si *livrarea (iesirea) asociata acesteia* a fost in data de 08.04.2013, **deci iesirea produsului energetic a fost realizata la o diferenta de 38 de zile calendaristice in raport cu intrarea, iar vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de factura de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

4) *Achizitia de combustibil termic lichid* de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr.... care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ....

*Livrările de combustibil termic lichid* asociate achizitiei anterioare au fost efectuate de ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L. cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...

-catre ... S.R.L. cu factura nr. ...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au umerele de inmatriculare .....

-catre ... S.R.L. cu factura nr. .., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ....

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 28.06.2013 si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost in datele de 27.06.2013, 09.08.2013 si 07.10.2013, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate anterior intrarii, dar si la**

**o diferenta de 42 de zile calendaristice, respectiv 101 de zile calendaristice in raport cu intrarea, iar vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

5) Achizitia de combustibil lichid usor de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr. .. care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ..

Livrarea de combustibil lichid usor asociata achizitiei anterioare a fost efectuata de ...S.R.L. catre ... S.R.L. cu factura nr..., avand cantitatea de .. kg, iar mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 07.07.2014 si *livrarea (iesirea) asociata acesteia* a fost in data de 07.08.2014, cu acelasi mijloc de transport, **insa iesirea produsului energetic a fost realizata la o diferenta de 30 de zile calendaristice in raport cu intrarea, aspect pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

6) Achizitia (intrarea) de combustibil termic lichid de la furnizorul .... S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr... care are in scris la rubrica privind *mijlocul de transport* numarul de inmatriculare ..

Livrarile de combustibil termic lichid asociate achizitiei anterioare au fost efectuate ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...;

-catre ... SRL, cu factura nr...., avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare .....

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 31.12.2013 si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost in datele de 19.02.2014 si 14.04.2014, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate la o diferenta de 50 de zile calendaristice, respectiv 104 zile calendaristice in raport cu intrarea, iar vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

7) Achizitia de combustibil lichid usor de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr.... care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ....

Livrarea de combustibil lichid usor asociata achizitiei anterioare a fost efectuat de ...S.R.L. catre ...S.R.L., cu factura nr...13, avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...(mijlocul de transport .. este cap tractor si mijlocul de transport .. este semiremorca).

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 29.09.2013 si *livrarea (iesirea) asociata acesteia* a fost in data de 13.10.2013, **deci iesirea produsului energetic a fost realizata la o diferenta de 14 zile calendaristice in raport cu intrarea, iar semiremorca (cisterna) care a transportat produsul are alt numar de inmatriculare in factura de achizitie fata de factura de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

8) Achizitia de motorina diesel super euro 5 de la furnizorul .... S.R.L., in cantitate totala de ... litri, a fost efectuata in baza facturii nr. .. care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ...

Livrarile de motorina diesel super euro 5 asociate achizitiei anterioare au fost efectuate ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L., cu factura nr..., avand cantitatea de .. litri, **insa** mijloacele de transport

precizate au numerele de inmatriculare ....

-catre .. S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de .... litri, **insa** mijloacele de transport precizate au numerele de inmatriculare ..

-catre ... SRL, cu factura nr. ..., avand cantitatea de .. litri, **insa** mijloacele de transport precizate au numerele de inmatriculare ...

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 28.10.2013 si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost in datele de 02.11.2013 si 05.11.2013, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate la o diferenta de 5 zile calendaristice, respectiv 8 zile calendaristice in raport cu intrarea**, iar **vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

9) Achizitia de motorina diesel super euro 5 de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de ... litri, a fost efectuata in baza facturii nr. ... care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ..

Livrarile de motorina diesel super euro 5 asociate achizitiei anterioare au fost efectuate ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de .. litri, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ....;

-catre ... S.R.L., cu factura nr..., avand cantitatea de ... litri, **insa** mijloacele de transport mentionate au numere de inmatriculare ...

-catre ... SRL, cu factura nr. ..., avand cantitatea de .. litri, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...

Rezulta ca, **desi achizitia (intrarea)** de combustibil si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost efectuate in aceeasi zi, respectiv in data de 23.10.2013, **vehiculele care au transportat produsul energetic au numere de inmatriculare diferite in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspect pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

10) Achizitia de combustibil termic lichid de la furnizorul ... S.R.L., in cantitate totala de ... kg, a fost efectuata in baza facturii nr. ... care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ....

Livrarile de combustibil termic lichid asociate achizitiei anterioare au fost efectuate ...S.R.L. astfel:

-catre ...S.R.L., cu factura nr. ...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare .. ;

-catre .... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ....

Rezulta ca, *achizitia (intrarea)* de combustibil a fost efectuata in data de 12.03.2014 si *livrarile (iesirile) asociate acesteia* au fost in datele de 14.04.2014 si 05.05.2014, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate la o diferenta de 33 de zile calendaristice, respectiv 54 de zile calendaristice in raport cu intrarea**, iar **vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

11) Achizitia de CLU tip 3 de la furnizorul .. S.R.L., in cantitate totala de .. kg, a fost efectuata in baza facturii nr.... care are in scris la rubrica privind *mijloacele de transport* numerele de inmatriculare ...

Livrarile de CLU tip 3 asociate achizitiei anterioare au fost efectuate ...S.R.L. astfel:

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de ... kg, **iar** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ..;

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare ...;

-catre ... S.R.L., cu factura nr...., avand cantitatea de .. kg, **insa** mijloacele de transport mentionate au numerele de inmatriculare .....

Rezulta ca, achizitia (intrarea) de combustibil a fost efectuata in data de 12.03.2014 si livrarile (iesirile) asociate acesteia au fost in datele de 14.04.2014 si 05.05.2014, **deci iesirile de produs energetic au fost realizate la o diferenta de 4 zile calendaristice, respectiv 13 zile si 16 zile calendaristice in raport cu intrarea**, iar **vehiculele care au transportat produsul au alte numere de inmatriculare in factura de achizitie fata de facturile de livrare, aspecte pentru care societatea verificata nu a prezentat documente in justificare.**

Aceleasi tipuri de deficiente se regasesc pentru achizitiile (intrarile) inscrise in Anexa nr.5 a Raportului de inspectie fiscala nr.F-..., reiesind astfel ca, intre achizitia de produse energetice si livrarea acestora exista decalaje de timp si/sau mijloacele de transportat inscrise pe facturile de achizitii sunt diferite fata de cele inscrise pe facturile de livrare, aspecte ce presupun existenta posibilitatilor de stocare, or societatea ...S.R.L. nici nu este atestata pentru depozitarea produselor energetice (detine atestat pentru comercializarea de produse energetice fara depozitare) **si nici nu detine spatii pentru pastrarea produselor in stoc** (nu are declarate puncte de lucru), asa cum am mentionat.

De asemenea, din verificarile efectuate asupra documentelor prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au mai constatat urmatoarele deficiente:

-**semiremorca** cu numarul de inmatriculare ... apare ca a fost incarcata in data de 01.03.2013 cu cantitatea de ... kg combustibil termic lichid, **cu toate ca aceeasi semiremorca** figureaza ca a descarcat in data de 11.03.2013 (ulterior) cantitatea de 2.385 kg combustibil termic lichid ce provine dintr-o intrare mai veche, respectiv din data de 31.01.2013 (Anexa nr. 4, numerele curente 51 si 24);

-**semiremorca** cu numarul de inmatriculare ... apare ca a fost incarcata in data de 25.04.2014 cu cantitatea de ... kg combustibil termic lichid care figureaza ca fiind livrata in data de 29.04.2014, **cu toate ca aceeasi semiremorca** mai apare ca a descarcat in data de 13.05.2014 (ulterior) cantitatea de .. kg combustibil termic lichid ce provine dintr-o intrare mai veche, respectiv din data de 23.04.2014 (Anexa nr. 4, numerele curente 548 si 554);

-**semiremorca** cu numarul de inmatriculare .., apare ca a fost incarcata in data de 28.10.2014, cu cantitatea de .. litri motorina S care figureaza ca fiind livrata in perioada 29.10.2014 - 22.12.2014, **cu toate ca aceeasi semiremorca** mai apare ca a fost incarcata atat in data de 31.10.2014 cu cantitatea totala de ... litri motorina S (doua facturi de aprovizionare de la ... S.R.L.) care figureaza ca fiind descarcata in perioada 03.11.2014 - 12.12.2014, cat si in data de 06.11.2014 cu cantitatea de ... kg combustibil termic lichid ce figureaza ca a fost descarcata in aceeasi zi (Anexa nr. 4, numerele curente 907 - 911; 920 - 929; 940 si Anexa nr. 5, numerele curente 223 - 227);

- **ordinul de plata al accizei** in scris in factura de achizitie nr.... **este diferit** fata de cele inscrise in facturile de livrare nr. ...., asociate acestei intrari, **insa** nici pentru aceste aspecte societatea nu a prezentat documente in justificare.

Totodata, din informatiile existente in baza de date ANAF a reiesit ca, unii dintre furnizorii revanzatori de produse energetice fie au pe lantul tranzactional societati cu comportament fiscal neadecvat (... S.R.L.), fie nu si-au indeplinit obligatiile declarative si se sustrag de la efectuarea verificarilor (... S.R.L.), fie au cazier fiscal (... S.R.L.), furnizori pentru care au fost emise acte administrativ fiscale ce cuprind obligatii fiscale suplimentare aferente perioadei ianuarie 2013 - decembrie 2014 (cand au fost constatate deficiente si au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare pentru ...S.R.L.).

In concluzie, **pentru achizitiile (intrarile) de produse energetice inscrise in Anexa nr.5 a Raportului de inspectie fiscala nr.... nu au fost identificate livrari (iesiri)**

**corespunzatoare, iar societatea nu a prezentat dovezi in justificarea acestor nereguli, cu toate ca organele de inspectie fiscala au solicitat expres lamuriri in acest sens.**

De altfel, nici in faza administrativa de atac societatea comercială contestatară nu prezintă documente prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, **desi** potrivit prevederilor art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, avea posibilitatea sa depuna orice document pe care il considera necesar, drept de care insa nu au uzat.

Prin urmare, organul de solutionare a contestației reține că, nici in timpul controlului si nici in faza administrativa de atac ...S.R.L., nu a prezentat probe care sa justifice deficientele constatate, astfel ca, in mod corect la control s-a considerat faptul ca **...SRL nu a intocmit documente** (facturi) **pentru toate livrarile efectuate si nu a evidentiat in actele contabile toate veniturile aferente intrarilor** ceea ce a condus la estimarea veniturilor.

Fata de prevederile anterior citate retinem ca, în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că documentele și informațiile prezentate în cursul controlului sunt incorecte si incomplete, este îndreptățit să stabilească bazele de impozitare prin estimare.

**Cum societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele sale, respectiv trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice și să prezinte la control documentele solicitate, iar din analiza actelor aflate la dosarul cauzei se constată** ca:

- petenta nu a prezentat in timpul inspectiei inspectie documente care sa justifice deficientele constatate cu privire la intrarile de produse energetice pentru care nu au fost identificate iesiri corespunzatoare, nereguli detaliate mai sus, astfel că, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului organele de control au estimat venituri suplimentare prin *metoda produsului/serviciului și a volumului*;

- în susținerea contestației, societatea verificata nu a anexat niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel,

- pentru anul 2013 la inspectia fiscală au fost estimate venituri suplimentare în sumă de ... lei;

- pentru anul 2014 la inspectia fiscală au fost estimate venituri suplimentare în sumă de ... lei.

Aferent veniturilor estimate suplimentar pentru perioada decembrie 2013 – ianuarie 2015 la inspectie s-a colectat TVA in suma de ... lei (.. lei x 24%).

Retinem ca, prin contestatie **nu sunt aduse argumente cu privire la metoda aleasa de organele de control**, si nici la modul de calcul al veniturilor suplimentare stabilite prin estimare si al taxei colectate.

Cu privire la sustinerile din contestie precum ca, *necorelarea mijloacelor de transport intre achizițiile si livrarile de produse energetice inscrise in anexele nr. 4 si 5 se datoreaza faptului ca ...SRL in perioada anilor 2013-2014 a efectuat acte de comert cu o gama variata de produse energetice, utilizand diverse mijloace de transport, iar inscrierea unui alt mijloc de transport decat cel care a facut operatiunea de carausie nu poate fi retinuta in sarcina agentului economic deoarece inscrierea in documente a mijlocului de transport se face de catre emitentul facturii*, precizam ca in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, mai sus enuntat, documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile, de unde rezulta ca **se instituie o raspundere solidara a celor doua parti implicate intr-o tranzactie ce include atât furnizorul, cât și cumpărătorul.**

Astfel, referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative, acestea au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Prin urmare, contestatara **nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența contabilă a facturilor care cuprind date incorecte, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea verificării informațiilor înscrise de furnizor în documentele pe care le înregistrează în contabilitate**, iar în cazul în care constata existența unor erori are obligația să solicite îndreptarea acestora.

În ceea ce privește corectarea documentelor, art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“art. 159 Corectarea documentelor*

*(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.[...].”*

iar punctul 81<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat în aplicarea art.159 din Codul fiscal, precizează:

*“81<sup>2</sup> - (3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”*

**Or**, societatea verificată nu a prezentat nici în timpul inspecției și nici în faza administrativă de atac facturi de achiziții corectate.

Faptul că societatea comercială contestată nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Cat privește afirmațiile din contestație precum că, *societatea detinea logistica pentru derularea operațiilor de comerț cu produse energetice, fiind puse la dispoziția organului de control Contractete de prestări servicii transport marfuri produse energetice nr. 14 din 01.05.2011 și nr. 21 din 01.05.2013, iar în actele adiționale se prevede ca: "Caraușul are dreptul să pretindă achitarea cheltuielilor necesare și utile pe care le-a efectuat în timpul transportului pentru conservarea marfurilor ce nu puteau fi prevăzute anticipat [...]."*, menționăm că **pe de o parte** contestația nu a anexat contractele și actele adiționale la care facere referire și nici documente din care să rezulte că produsele energetice au fost conservate de carauș, respectiv procese verbale de custodie, iar **pe de alta parte** fiind vorba de produse accizabile (produse energetice), care au un regim special față de alte marfuri, transportatorul trebuia să fie atestat pentru depozitare produselor în cauză.

Referitor la susținerea precum că, *în anul 2016, cu ocazia controlului efectuat de către Antifrauda, s-au făcut verificări asupra logistici, licențelor de transport, I..., calibrare și autorizații, neconstatându-se deficiențe, ceea ce demonstrează că SC ...SRL avea asigurată logistica necesară desfășurării comerțului cu produse energetice*, precizăm că deficiențele constatate de organele de inspecție au fost aferente perioadei ianuarie 2013 – ianuarie 2015, ci nu a anului 2016.

Cu privire la afirmațiile din contestație precum că, *"[...] operațiunile comerciale au fost reale, fapt care generează dreptul societății de a deduce TVA aferent marfii și a înregistra pe cheltuieli, cheltuielile de aprovizionare, [...]."*, iar *"În practica constantă a CJUE în această materie se face diferența clară între fondul operațiunii comerciale (cel care da dreptul la deduceri) și forma scriptică a acesteia, apreciindu-se că erorile materiale în întocmirea facturilor nu reprezintă motive suficiente pentru a înlătura dreptul contribuabilului la deduceri aferente operațiunilor comerciale analizate."*, reținem că societatea este în eroare deoarece, în cauza analizată, organele de inspecție fiscală nu au anulat dreptul de deducere a

cheltuielilor si a TVA aferente achizițiilor de produse energetice, ci au fost estimate venituri suplimentare si s-a colectat taxa aferenta acestora ca urmare a neregulilor constatate si care nu au fost justificate de contestatara, asa cum s-a detaliat mai sus.

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile aferente perioadei ianuarie 2013 – decembrie 2014 cu suma de .. lei și au colectat TVA in suma de .. lei pentru veniturile suplimentare aferente perioadei decembrie 2013 – ianuarie 2015.

Față de prevederile legale mentionate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate dovezi din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la veniturile suplimentare in suma de .. lei si la TVA colectata in suma de .. lei.

Mai mult, potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,**

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatari, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Conform art.269 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatari cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Așadar, se reține că, deoarece contestatara nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele si documentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit **impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei si TVA suplimentara in suma de .. lei**, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru aceste capate de cerere.

**3) Referitor la acciza pentru motorina si biodisel in suma de ... lei, la acciza pentru pacura in suma de .. lei si la TVA suplimentara in suma de .. lei**, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2013 – decembrie 2014 S.C. ...S.R.L. nu a intocmit documente contabile (facturi) pentru toate produsele energetice livrate.

Avand in vedere ca, pentru produsele energetice livrate fara documente contabile societatea verificata nu a facut dovada ca provin de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator si ca acciza a fost inregistrata in actele de provenienta ca obligatie de plata, la control organele de inspectie fiscala au stabilit accize pentru motorina si biodisel in suma de .. lei si accize pentru pacura in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.176, art.206^2, art.206^9 si art.206^21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.71 si pct.83 alin.(32) din

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, aferent accizelor pentru motorina si biodisel si accizelor pentru pacura organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de ... lei (.. lei x 24%), in conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept, referitor la accize** sunt aplicabile prevederile art.176, art.206<sup>2</sup>, art.206<sup>6</sup>, art.206<sup>7</sup>, art. 206<sup>9</sup>, art.206<sup>16</sup>, art.206<sup>21</sup>, art.206<sup>53</sup> si art. 206<sup>69</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care citam:

**„art. 176 - Nivelul accizelor**

(1) Nivelul accizelor armonizate este cel prevăzut în anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezentul titlu.[...]

**art. 206<sup>2</sup> - Sfera de aplicare**

Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

a) alcool și băuturi alcoolice;

b) tutun prelucrat;

c) **produse energetice și electricitate.**

**art. 206<sup>16</sup> - Produse energetice**

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

a) benzina cu plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 51 și 2710 11 59;

b) benzina fără plumb cu codurile NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 și 2710 11 49;

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;

d) kerosenul cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;

e) gazul petrolier lichefiat cu codurile NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;

f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;

g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;

h) cărbunele și cocsul cu codurile NC 2701, 2702 și 2704.

**art. 206<sup>6</sup> - Exigibilitatea**

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

**art. 206<sup>7</sup> - Eliberarea pentru consum**

(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;

b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol; [...]

**art. 206<sup>9</sup> - Plătitori de accize**

(1) Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:

a) în ceea ce privește ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize, astfel cum se menționează la art. 206<sup>7</sup>alin. (1) lit. a):

1. antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize ori în numele căreia se efectuează această eliberare și, în cazul ieșirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice altă persoană care a participat la această ieșire;[...]

**art. 206<sup>21</sup> - Reguli generale**

(1) Producția și transformarea produselor accizabile trebuie realizate într-un antrepozit fiscal.

(2) Deținerea produselor accizabile, atunci când accizele nu au fost plătite, poate avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

(6) Antrepozitul fiscal nu poate fi folosit pentru vânzarea cu amănuntul a produselor accizabile.

(7) Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada percepției accizelor, atrage plata acestora.[...]

(10) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută.

**art. 206<sup>53</sup> - Documente fiscale**

Pentru produsele accizabile care sunt transportate sau sunt deținute în afara antrepozitului fiscal, originea trebuie să fie dovedită folosindu-se un document care va fi stabilit prin normele metodologice.

**art. 206<sup>69</sup> - Condiții de distribuție și comercializare**

(8) Operatorii economici distribuitori și comercianții angro sau en detail de băuturi alcoolice, tutun prelucrat și produse energetice răspund pentru proveniența nelegală a produselor deținute.”

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 206<sup>21</sup> și art.206<sup>59</sup> din Codul fiscal, prevăd:

**”pct. 83 - (31) În afara antrepozitului fiscal pot fi deținute numai produsele accizabile pentru care acciza a fost înregistrată ca obligație de plată, iar prin circuitul economic se poate stabili de către autoritățile competente cu atribuții de control că produsele provin de la un antrepozitar autorizat, de la un destinatar înregistrat sau de la un importator.**

**(32) Atunci când pentru produsele accizabile deținute în afara antrepozitului fiscal nu se poate stabili că acciza a fost înregistrată ca obligație de plată, intervine exigibilitatea accizei, obligația de plată revenind persoanei care nu poate justifica proveniența legală a produselor.[...]**

**pct. 107. (1) Orice plătitor de acciză care livrează produse accizabile unei alte persoane are obligația de a-i emite acestei persoane o factură. Această factură trebuie să respecte prevederile art. 155 din Codul fiscal. În cazul antrepozitarilor autorizați, destinatarilor înregistrați sau al expeditorilor înregistrați, aceștia au obligația de a înscrice în facturi codul de accize, la rubrica aferentă datelor de identificare.”**

Potrivit prevederilor legale anterior citate, reținem ca, **este interzisă deținerea unor produse accizabile în afara antrepozitului fiscal**, dacă pentru acele produse nu au fost percepute accize. **În cazul în care nu se poate stabili ca acciza a fost înregistrată ca obligație de plată, obligația de plată revine persoanei care nu poate justifica proveniența legală a produselor.**

Referitor la modul de calcul al accizei pct. 71 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 206<sup>2</sup> din Codul fiscal, prevede:

**”pct. 71 - (2) Sumele datorate reprezentând accize se calculează în lei, pe baza cursului de schimb stabilit în conformitate cu prevederile art. 218 din Codul fiscal, după cum urmează:**

**g) pentru produse energetice:**

$$A = Q \times K \times R,$$

unde:

A = cuantumul accizei

Q = cantitatea exprimată în tone, 1.000 litri sau gigajouli

K = acciza unitară prevăzută la nr. crt. 10 - 17 din anexa nr. 1 la titlul VII din Codul fiscal

R = cursul de schimb leu/euro”,

iar Anexa nr.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ANEXA 1 la titlul VII din Codul fiscal [...]**

Nr. crt.	Denumirea produsului sau a grupei de produse	U.M.	Acciza (echivalent euro/U.M.)	
	Produse energetice			Dupa 01.04.2014
12	Motorina	tona	391,00	473,85
		1000 litri	330,395	400,395
13	Pacura			
	13.1 utilizata in scop comercial	1000 kg		15

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(2) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**“art. 137 – Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

**(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:**

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

**art. 140 - Cotele**

**(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.[...]**”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că, **în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată** asupra careia se aplica cota de 24% **intră** și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, **deci inclusiv accizele care reprezintă taxe speciale datorate bugetului de stat.**

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, pentru produsele energetice livrate fara facturi in perioada decembrie 2013 – decembrie 2014 ...S.R.L. nu a putut justifica ca au provenit de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator si ca accizele au fost inregistrate ca obligatii de plata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit accize pentru motorina si biodisel in suma de ... lei si accize pentru pacura in suma de ... lei, iar pentru aceste accize au colectat TVA in suma de ... lei.

Asa cum am detaliat la punctul B2 din prezenta decizie, pentru achizițiile (intrările) de produse energetice inscrise in Anexa nr.5 a Raportului de inspectie fiscala nr.F-... nu au fost identificate livrari (iesiri) corespunzatoare, iar societatea verificata nu a prezentat dovezi in justificarea acestor nereguli, astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat ca ...S.R.L. a efectuat livrari fara sa intocmeasca documente contabile (facturi).

Având în vedere prevederile legale anterior invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, acciza pentru motorina si biodisel in suma de ... lei, acciza pentru pacura in suma de ... lei si TVA colectata in suma de .. lei aferenta accizelor respective au fost stabilite de organele de inspectie fiscală din cauza faptului că S.C. ...S.R.L. nu a prezentat documente din care sa rezulte ca produsele energetice livrate fara documente contabile (facturi) au provenit de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator si ca acciza pentru acestea a fost inregistrata ca obligatie de plata.

**Or, potrivit prevederilor legale antecitate, pentru produse accizabile pentru care nu se poate stabili ca acciza a fost platita obligatia de plată revine persoanei care nu poate justifica proveniența legală a produselor.**

Legiuitorul a prevazut clar ca, deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora indiferent daca este antrepozitar sau nu, or ...S.R.L. nu a putut face dovada ca produsele energetice livrate fara documente contabile au provenit dintr-un antrepozit fiscal autorizat si ca accizele au fost percepute.

Cu toate ca prin contestatie societatea afirma ca, organele de inspectie fiscala nu au recunoscut intrarile de produse energetice unde pe documentul de achitie exista mentiunea ca acciza a fost achitata de furnizor, mentionam ca in sustinere nu a depus niciun document suplimentar care sa justifice faptul ca in actele de provenienta a produselor energetice livrate fara documente contabile (facturi de achitie, avize de insotire a marfurilor) acciza a fost inregistrata ca obligatie de plata, respectiv sa faca dovada ca produsele energetice respective provin de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator, si care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit prevederilor art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, avea posibilitatea sa depuna orice document pe care il considera necesar, drept de care insa nu au uzat.

Nici sustinerile din contestatie precum ca, nici la data controlului si nici in prezent SC ...SRL nu este antrepozit fiscal, ci este un operator economic ce are in obiectul de activitate principal - comert cu ridicata nespecializat cod CAEN – 4690 – si respectiv activitati secundare de intermediari in comertul cu produse energetice – cod CAEN de la 4120 la 4941, operatiuni pentru care obligatiile privind plata accizei revin furnizorului, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei deoarece, conform prevederilor legale citate in continutul deciziei, nu doar antrepozitarii sunt platitori de accize, ci si persoanele care detin sau sunt implicate in detinerea de produse accizabile, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, prin urmare detinerea sau nedetinerea calitatii de antrepozitar nu are relevanta.

Prin urmare, organul de solutionare a contestației reține că, nici in timpul controlului si nici in faza administrativa de atac ...S.R.L. nu a prezentat probe care sa dovedeasca plata accizelor, astfel ca in mod corect la control s-a considerat faptul ca ...SRL datoreaza accize pentru motorina si biodisel in suma de .. lei si accize pentru pacura in suma de ... lei.

**Cum accizele se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea**

adăugată, în mod corect și legal organele fiscale au calculat taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei (... lei x 24%).

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit accize pentru motorina și biodisel în suma de ... lei, accize pentru pacura în suma de ... lei și au colectat TVA în suma de .. lei aferenta accizelor.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate dovezi din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la accizele în suma de ... lei (... lei acciza pentru motorina .... lei acciza pentru pacura) și la TVA colectată în suma de ... lei (... lei x 24%).

Mai mult, potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,*

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Conform art.269 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Așadar, se reține că, deoarece contestatara nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit **accize pentru motorina și biodisel în suma de ... lei, accize pentru pacura în suma de ... lei și TVA suplimentară în suma de ... lei aferenta accizelor**, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiată contestația** pentru aceste capete de cerere.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. ...S.R.L** din comuna Targșoru Vechi, județul ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr....* de A.J.F.P. ...- Inspectie Fiscala, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neintemeiată** pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar..... lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară..... lei;
- accize pentru motorina și biodisel stabilite suplimentar..... lei;
- accize pentru pacura stabilite suplimentar..... lei.

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.**

...

**DIRECTOR GENERAL**

..