



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agentia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.14/2017

privind soluționarea contestației depuse de .X., din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr.A._SLP 2012/02.11.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.BVG_AIF_.X./28.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.A_SLP 2012/02.11.2016, asupra contestației formulată de .X., cu sediul în comuna .X., sat .X., str..X., județul .X., CUI .X., prin avocat .X., potrivit împuternicirii avocațiale seria SB nr..X., aflată în original la dosarul cauzei.

.X.. contestă Decizia de impunere nr. F-BV .X./29.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accize benzină fără plumb și bioetanol denaturat;
- .X. lei accize motorină și biodiesel;
- .X. lei TVA.

De asemenea, formulează contestație și împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **12.08.2016**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația contribuabilului fiind înregistrată la data de **27.09.2016** conform ștampilei serviciului Registratură

din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, 270 alin. (1) și art. 272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./29.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016 pentru suma totală de .X. lei, contestatara susține următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

a) Societatea contestatoare susține că întreaga abordare a organului de control nu este în consens cu realitatea operațiunilor și cu prevederile legislative fiscale, considerând că sumele stabilite suplimentar au în vedere, în principal, aprecieri subiective asupra tranzacțiilor comerciale derulate nu de societate, ci de furnizorul acesteia, .X..

Petenta susține că obligația de plată trebuia determinată în sarcina furnizorului subscrisei sau în sarcina primului comerciant care a întrerupt lanțul economic, sau cel mult în sarcina comerciantului achizitor de la antrepozitul fiscal. Aceasta apreciază că baza de calcul folosită de către inspectorii fiscali nu are un fundament real, o parte din perioada verificată fiind supusă controlului primului beneficiar .X., sens în care invederează actele fiscale emise în sarcina acestei societăți, precum și dubla impunere aferentă semestrului I al anului 2012, fiind calculată aceeași obligație fiscală - impozit pe profit în sarcina ambelor societăți.

b) În privința furnizorului .X. SRL contestatara afirmă că marfa aprovizionată de la acesta nu se poate regăsi în marfa livrată de .X., astfel în anul 2012 .X. s-a aprovizionat de la acest furnizor doar în perioada 10.01-03.02.2012; la data de 03.02.2012 stocul de motorină al .X. fiind de .X. litri, iar primele livrări de motorină către societate se regăsesc în facturile emise de .X. în data de 21.02.2012.

Cantitatea de motorina livrată de .X. către clienți sau transferată în stațiile proprii de distribuție în perioada 04.02-20.02.2012 este de .X. litri, mult superioară stocului existent după ultima aprovizionare de la .X. SRL.

c) Contestatara precizează că referitor la valoarea totală de .X. lei a livrărilor efectuate de .X. către societate, depășește cu mult valoarea aprovizionărilor efectuate de .X. de la furnizorii în legătura cu care organele de inspecție fiscală apreciază că au fost implicați în circuite infracționale, iar combustibilul facturat a fost livrat în fapt direct de către .X. prin pompele de distribuție, în timp ce doar decontarea contravalorii acestora s-a făcut prin intermediul acesteia, titular al contractului de furnizare încheiat cu societățile .X..

În acest context, contestatara consideră că informațiile referitoare la mijlocul de transport cu care au fost efectuate livrările, data la care au fost efectuate livrările, datele de identificare ale delegatului care a însoțit marfa, atâta timp cât marfa facturată a fost livrată direct de către .X., fără a circula fizic prin gestiunea societății nu sunt necesare a fi furnizate.

În sprijinul celor prezentate, contestatara invocă nerespectarea prevederilor art.155 din Codul fiscal, articol care în fapt nu impune înscrierea pe facturi a tuturor informațiilor la care face referire organele de inspecție fiscală.

d) Referitor la achizițiile de combustibili de la .X. SRL contestatara apreciază că au fost respectate reglementările legale aplicabile în domeniu, la data derulării operațiunilor comerciale, conform art.195 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care reglementează «că originea produselor accizabile transportate sau deținute în afara antrepozitului fiscal, trebuie dovedită prin factură fiscală, iar pentru uleiurile minerale, prin prevederile art. 240 și 241 din Codul fiscal, se impuneau condiții de comercializare și standarde de calitate», precum și HG 1022/2002, privind existența obligatorie a declarației de conformitate întocmită de producător. În susținere, contestatara invocă art. 155 alin. 8 din Legea 571/2003 ce reglementează elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină orice factură. În ceea ce privește calitatea de document justificativ al facturilor fiscale în operațiunile de achiziții de bunuri aceasta face referire la Ordinul MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Din coroborarea elementelor prezentate și constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, contestatara consideră că s-a procedat în mod abuziv la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, ignorându-se obligațiile impuse de lege referitoare la constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză conform art.6 din Codul de procedură fiscală, obținerea și utilizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului prevăzut de art.7 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, examinarea tuturor stărilor de

fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere conform art.105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

e) Referitor la diferențele constatate între cantitățile înscrise în documentele de achiziție și cantitățile recepționate și înregistrate în evidențele contabile de către organele de inspecție fiscală, sunt apreciate de către contestatoare ca fiind nesemnificative, susținând că organele de inspecție fiscală a tratat din punct de vedere fiscal în mod distinct diferențele constatate, atât minusurile cât și plusurile, implicațiile fiscale fiind semnificative.

În ceea ce privește calculul de venituri nerealizate și TVA aferentă, pentru diferențele în minus pentru care s-a considerat că acestea s-au vândut fără forme legale, contestatara consideră că nu există dovezi în acest sens.

De asemenea, societatea apreciază că fiind lipsit de fundament legal calculul de accize pentru diferențele constatate în plus, considerate fără documente legale de proveniență, aceasta invocând în susținere art. 176 din Codul Fiscal. Astfel, variația temperaturii și respectiv a densității nu este de natură să influențeze cuantumul accizelor, baza de calcul reprezentată de masa (în kilograme) produselor și respectiv volumul (în litri) măsurat la 15 grade C fiind aceeași.

f) Referitor la sponsorizările efectuate, contestatara consideră că eliminarea de la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu sponsorizările s-a făcut în cea mai mare parte ca urmare a interpretării eronate a prevederilor legale și respectiv fără a ține seama de toate documentele justificative.

În ceea ce privește suma de .X. lei societatea precizează că organele de inspecție fiscală a reținut în mod eronat faptul că nu sunt deductibile cheltuielile cu sponsorizarea efectuate pentru rudele de gradul I și II. Contestatara invocă în acest sens reglementările prevăzute de art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, articol care face trimitere la Legea nr.32/1994 sub aspectul modului de efectuare a sponsorizărilor și nu sub aspectul facilităților perimate prevăzute de respectiva lege. Astfel, Codul fiscal nu cuprinde condiții restrictive cu privire la beneficiarii sponsorizării, contestatara considerând că interpretarea organului de control este subiectivă, în afara cadrului legal.

În plus aceasta precizează că doamna .X. nu este rudă cu doamna .X., asociatul societății, fiind doar o coincidență de nume și de dată de naștere.

Sponsorizările în sumă de .X. lei din anul 2012 și .X. lei din anul 2013 au fost excluse pentru motivul că s-a procedat la înregistrarea de cheltuieli cu

sponsorizarea fără a exista concomitent și plata, plățile efectuându-se ulterior. Contestatara apreciază că organele de inspecție fiscală consideră în mod subiectiv că o cheltuială cu sponsorizarea intervine doar la data efectuării plății, fără nicio argumentare legală în acest sens.

În susținere aceasta aduce ca argument exemplul de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea prezentat la pct. 49¹ din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004. Societatea consideră justificată abordarea organului fiscal doar prin modificările aduse de H.G. nr. 77/2014, însă aceasta precizează că unul din principiile de bază al contabilității de angajamente presupune că efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente să fie recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

În ceea ce privește suma de .X. lei contestatara consideră că s-a produs o neînțelegere, având în vedere faptul că pentru aproape toate sumele menționate există documente justificative (.X. lei).

g) Referitor la temeiul de drept invocat de către inspectorii de control, art. 11 alin. (1) din Codul Fiscal, contestatara susține că toate tranzacțiile analizate au avut scop pur economic. Referitor la art.6, art.7 alin.(2) și art. 105 alin. (1) privind Codul de procedură fiscală- Legea 207/2015, aceasta consideră că organele de inspecție fiscală nu a respectat prevederile legale, întreaga abordare fiind bazată pe suspiciuni legate de tranzacțiile cu firmele furnizoare, fără o încadrare legală corespunzătoare.

2. În ceea ce privește cuantumul obligațiilor fiscale - accize benzină fără plumb

Cu privire la cuantumul obligațiilor fiscale, accize benzină fără plumb, în valoare de .X. lei contestatara face referire la aceleași aspecte prezentate la diferențele constatate între cantitățile înscrise în documentele de achiziție și cantitățile recepționate și înregistrate în evidențele contabile.

3. În ceea ce privește cuantumul obligațiilor fiscale - accize motorină

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală a tratat la modul general achizițiile aferente semestrului II al anului 2012 de la furnizorul .X., ca fiind în același regim "de neplată a accizei", neprocedând "din curiozitate măcar, la identificarea furnizorilor acestor mărfuri în aceasta perioadă controlată" și că stabilirea de accize aferente combustibililor comercializați

doar în semestrul II 2012, motivat de faptul că pentru semestrul I s-au calculat accize prin actul de control încheiat la .X. reprezintă o abordare la fel de subiectivă, fără o legătură cu litera și spiritul legii.

Contestatară invocă în susținere prevederile legale referitoare la exigibilitatea accizelor, respectiv art.164, art. 206⁵, art.165, art.206⁶, art. 166, art. 206⁷ alin. (8) din Codul Fiscal. Aceasta aduce contraargumente privind stabilirea plătitorilor de accize prin invocarea prevederilor art. 206⁹ din Codul Fiscal, precum și reglementările referitoare la accize modificate prin OUG 109/2009, contestatară afirmă că având ca obiect de activitate comerțul en-gros și en-detail cu carburanți, nu efectuează operațiuni supuse accizelor, neavând nicio obligație legată de calcularea, declararea și plata acestora.

Referitor la modul în care se face dovada originii produselor accizabile, contestatară susține că acestea se regăsesc la art. 195 din Codul Fiscal, pct. 19 din Norme metodologice coroborat cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Astfel, se consideră că normele nu prevăd un document special în acest scop, singura mențiune fiind referitoare la factura fiscală.

Contestatară susține că nu s-a avut în vedere soluția estimării bazei de impozitare deși aceasta este reglementată în art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale a accizei aceasta consideră că trebuia stabilită în sarcina persoanelor responsabile, respectiv în sarcina furnizorului sau dacă acesta nu este primul comerciant, în sarcina primului comerciant care a întrerupt lanțul fiscal, făcând referire la prevederile art. 221 din Normele metodologice.

Contestatară face apel la tramentul fiscal diferențiat aplicat de organele fiscale diferitelor societăți din domeniu, invocând aplicarea unei egalități de tratament între toate societățile implicate în circuitul economic prin derularea operațiunilor de comercializare a produselor petroliere.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală a procedat în mod ilegal la stabilirea de obligații fiscale suplimentare "bazate nu pe aplicarea legislației fiscale ci pe supoziții și prezumții legate de presupusa nerealitate a tranzacțiilor, pe interpretarea, prin depășirea competențelor prevăzute de lege".

În susținerea dreptului de deducere al TVA, contestatară invocă:

- Cauza C-324/11 Curtea (Camera a treia)
- Cauza C-285/11 Curtea (Camera a treia)
- Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Curtea (Camera a treia)

De asemenea, contestatara apreciază că nu este compatibil cu dreptul de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era implicată o fraudă privind taxa pe valoare adăugată, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere.

În susținere, societatea contestatoare consideră că dreptul de deducere poate fi refuzat doar dacă se face dovada implicării într-o fraudă, aspecte care nu intră în competența organelor de control fiscal.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor stabilite suplimentar

Referitor la determinarea accizelor suplimentare de către organele de inspecție fiscală pentru achizițiile de la .X., contestatara susține că textul de lege prevăzut de art. 137 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal este contrar oricărei posibile interpretări care rezultă din litera sau spiritul legii, afirmând că textul invocat menționează că baza de impozitare cuprinde impozitele și taxele dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, dar acesta nu poate fi aplicat pur și simplu, ci coroborat cu celelalte prevederi legale referitoare la TVA, fiind evident că nu orice impozit intră în sfera TVA și nu la nivelul oricărui contribuabil.

Contestatara invocă prevederile art. 126 alin. (1) din Codul Fiscal considerând că principala condiție pentru ca o operațiune să fie impozabilă din punct de vedere a TVA este ca aceasta să constituie, sau să fie asimilată unei livrări de bunuri sau prestări de servicii, efectuate cu plată.

Societatea contestatoare apreciază că în cazul producătorilor sau importatorilor, aceștia trebuie să adauge la prețul de vânzare format din costul de producție/prețul de achiziție și marja de profit, valoarea accizelor datorate potrivit legii, asupra bazei de impozitare astfel determinate aplicându-se cota de TVA și de asemenea că acciza este un element al livrării efectuate cu plată conform art. 137, alin.(1) din Codul Fiscal.

În ceea ce privește stabilirea unei accize suplimentare, contestatara consideră că nu este de natură a majora sumele încasate din vânzarea produselor accizate de organele de inspecție fiscală, pentru a se putea pune în discuție datorarea unei TVA suplimentară aferentă acestora.

Având în vedere cele susținute, contestatara solicită anularea contestației împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-BV .X./29.07.2016* act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei și măsurile dispuse prin *Decizia privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016*.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-BV .X./29.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016, astfel :

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (25.02.2011-30.06.2015), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) .X. lei – reprezintă TVA deductibilă conform evidenței contabile și a evidenței declarative, în perioada ianuarie-octombrie 2012, societatea a declarat un număr de .X. de facturi emise de către .X. reprezentând .X. litri motorină euro 5 pentru care organele de inspecție fiscală a considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA după cum urmează:

- în perioada februarie 2012-iunie 2012 a înregistrat un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care **TVA .X. lei**
- în perioada iulie 2012-octombrie 2012 a înregistrat un număr de .X. facturi în valoare totală de .X.,lei, din care **TVA .X. lei**

Urmare analizei efectuate asupra elementelor înscrise în documentele prezentate, organele de inspecție fiscală a constatat că facturile de achiziție de produse energetice sunt incomplete, nu furnizează informații privind mijlocul de transport cu care au fost efectuate livrările, data la care au fost efectuate livrările, datele de indentificare ale delegatului care a însoțit marfa, referințe privind plata accizei, fapt ce contravine prevederilor art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu sunt însoțite de documente justificative pentru probarea provenienței și transabilității combustibililor. De asemenea, notele de intrare-recepție și constatare diferențe prezintă parțial elementele de formă prevăzute de OMEF nr.3.512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile derulate de către .X. SRL în perioada februarie-octombrie 2012 au îmbrăcat o altă formă juridică, cea a unor operațiuni de vânzare en-gros de combustibili către un număr limitat de clienți, facturile de vânzare fiind întocmite în așa fel încât să reflecte astfel de operațiuni, de fapt livrările au fost efectuate în sistem en-detail de către .X. deținătorilor de carduri magnetice tip .X., care au fost facturate către .X. SRL. Modul de înregistrare în evidența contabilă a operațiunilor fiind specifice unui cumpărător revânzător, în timp ce administratorul societății consideră că aceasta a avut un rol de intermediar între .X. și deținătorii de carduri magnetice.

De asemenea, societatea a deținut atestat de înregistrare pentru comercializarea en-gros de produse energetice pentru sediul fiscal, valabil începând cu data de 07.01.2012 și nu a deținut atestate de comercializare en-gros și/sau en-detail a produselor energetice prevăzute la art. 206¹⁶ alin. (3), art. 206⁶⁹ alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru niciun punct de lucru.

Datorită faptului că în perioada 01.01.2006-30.06.2012 s-a efectuat la .X. o inspecție fiscală parțială de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., unde s-au verificat tranzacțiile comerciale derulate de către acesta cu principalii furnizori, (.X. SRL, .X. SRL) s-a constatat că există neconcordanțe între achizițiile raportate de .X. și livrările raportate de aceștia, majoritatea din furnizori nu au îndeplinit obligațiile declarative fiscale în perioada în care au desfășurat tranzacții și nu au depus situații financiare anuale, nu s-au putut stabili trasabilitatea combustibililor achiziționați, iar o parte din furnizori au deținut în aceeași perioadă fiscală, atât calitatea de furnizor cât și cea de client.

Urmare verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că au existat suficiente suspiciuni rezonabile și indicii ale eludării legislației fiscale pe filiera tranzacțiilor cu carburanți, din analiza diagramelor rezultate din prelucrarea declarațiilor informative cod 394 ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare-livrare, realizate de societățile furnizoare ale .X., (.X. SRL, .X. SRL) au avut în această perioadă un comportament de neconformare fiind interpușe în lanțuri tranzacționale de vânzare-cumpărare de produse energetice, din care fac parte firme cu comportament de tip "fantoma", având ca scop interpunerea pe lanțurile tranzacționale pentru a crea o aparentă legalitate a operațiunilor economice desfășurate, dar fără a avea în intenție declararea și plata obligațiilor fiscale la bugetul de stat.

Temeiul legal care a stat la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a sumei de .X. lei ca TVA nedeductibilă este art. 2 alin. (1), art. 6 alin. (1), (2) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.6, alin. (1) și (2), art.7 alin. (3) și (4), art. 14,

art. 21, art. 56 alin. (1), art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11 alin.(1), art. 145 alin. (1), (2), art. 146 alin. (1) litera a), art. 206⁵³ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctelor 72 și 107 alin. (1), (5), (7) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Organele de inspecție fiscală a stabilit suplimentar TVA în valoare de **.X. lei** aferentă accizelor calculate pentru achizițiile înregistrate în baza facturilor emise de către .X., în semestrul al II-lea al anului 2012 pentru care nu s-a putut face dovada plății accizelor pe lanțul tranzacțional.

Datorită faptului că .X. a fost supus inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție din cadrul AJFP .X. prin care s-a stabilit un prejudiciu semnificativ adus bugetului de stat, aferent perioadei 02.01.2011-30.06.2016, organele de inspecție fiscală a segmentat analiza achizițiilor efectuate de la .X., împărțind perioada februarie-octombrie 2012 în două, respectiv februarie-iunie 2012 (Sem. I 2012) și iulie-octombrie 2012 (Sem. II 2012), considerând că plata accizelor aferente achizițiilor de combustibili înregistrate în baza facturilor emise de către .X. în Sem. I 2012 a fost aprobată în timpul primei inspecții fiscale.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) litera a), alin. (2) litera a), art. 140 alin. (1), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctului 18 alin. (7) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în valoare de .X. lei aferentă accizelor stabilite suplimentar.

c) .X. lei – reprezintă TVA dedusă de societate în baza unui număr de X facturi de achiziție emise de .X. SRL înregistrate în luna iunie 2012 reprezentând .X. litri de combustibil – motorină euro 5.

Urmare a analizei efectuate asupra modului de întocmire a facturilor și documentelor însoțitoare, organele de inspecție fiscală au constatat că toate facturile emise de .X. SRL către .X. SRL au anexate aceeași declarație de conformitate și același raport de încercare în copie și nu sunt însoțite de alte documente justificative pentru proveniența și trasabilitatea combustibililor, nefiind respectate prevederile art. 206⁵³ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea facturile de achiziție de produse energetice nu furnizează informații privind plata accizei, iar notele de intrare-recepție și constatare de diferențe au fost sumar întocmite, din conținutul acestora lipsind parametrii tehnici la care au fost

recepționate produsele energetice (densitate, temperatură, parametrii care influențează cantitatea recepționată în litri), numele și prenumele persoanelor care au făcut parte din comisia de recepție.

Organele de inspecție fiscală a constatat că la adresa de livrare înscrisă pe facturile de achiziție nu exista posibilitatea depozitării sau comercializării en-detail de combustibili lichizi și nu au fost prezentate documente privind transportul combustibililor la o altă destinație decât cea înscrisă pe facturi.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și (2), art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (2) și (3), art. 21, art. 72 și 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (1) și (2) litera a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 206²¹ alin. (7) și art. 206⁶⁹ alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctelor 44 și 107 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (1) din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a punctului 2 din Anexa nr. 1 la OMEF nr. 3.512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, organele de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibil în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de carburanți efectuate de .X. SRL de la .X. SRL.

d) .X. lei – reprezintă TVA colectată aferentă veniturilor obținute din diferențele în minus dintre cantitățile de combustibil înscrise de furnizori în documentele de livrare și cantitățile de combustibil recepționate stabilite de către administrator prin procese verbale.

Societatea nu înregistrează în evidența contabilă de gestiune cantitățile înscrise de furnizori în documentele de livrare, acestea fiind stabilite de către administrator prin „Procese verbale de recepție” fiind însușite în întregime de aceasta, cheltuielile cu cantitățile de combustibili neînregistrate în evidența contabilă de gestiune au fost înregistrate în evidența contabilă financiară prin ajustarea prețului de achiziție raportând valoarea facturii de achiziție la cantitatea înregistrată în evidența de gestiune. Organele de inspecție fiscală menționează că diferențele constatate la recepția combustibililor nu au fost comunicate furnizorilor și nu au fost prezentate documente justificate.

e) .X. lei - reprezintă TVA aferentă accizelor stabilite suplimentar, în sumă de .X. lei, pentru cantitățile în plus înregistrate în evidența contabilă de către .X. SRL și neînscrise în facturile de achiziție de către furnizori fiind însușite în întregime și înregistrate în evidența contabilă.

Societatea recunoaște cheltuielile cu combustibilul în evidența contabilă la nivelul costului din documentele de achiziție raportând valoarea facturii de

achiziție la întreaga cantitate înregistrată în evidența contabilă de gestiune. Astfel, diferențele cantitative constatate de către organele de inspecție fiscală nu au fost consemnate cu ocazia inventarierii patrimoniului.

În conformitate cu prevederile art. 2 alin. (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2), art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 56 alin. (1), art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 7 punctul 21, litera b), art. 11 alin. (1), art. 12 litera a), art. 14 litera a), art. 19 alin. (1), art. 128 alin. (1), (4) literele a), b), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 137 alin. (1) literele a), e), alin. (2) litera a), art. 140 alin. (1), (3), art. 176 alin. (1), 206² litera c), art. 206³ alin. (1), art. 206⁵, art. 206⁶ alin. (1), art. 206⁷ alin. (1) literele a), b), art. 206¹⁶ alin. (3) literele b), c), art. 206²¹ alin. (7), art. 206⁵³, art. 206⁶⁹ alin. (8), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție de fiscală a calculat TVA colectat în suma de .X. lei aferent veniturilor suplimentare și TVA aferentă accizelor stabilite suplimentar în sumă de .X. lei.

f) .X. lei – reprezintă TVA dedusă de societate în baza cheltuielilor înregistrate cu închirierea mijloacelor de transport (.X.) și mijlocul de transport aparținând .X. SRL (.X.) și cheltuieli cu combustibilul utilizat de mijloacele de transport (.X., .X.). Organele de inspecție fiscală au indentificat că aceste mijloace de transport nu sunt specifice activității economice derulate de .X. SRL fiind utilizate în folosul activității desfășurate de .X. SRL și nu au generat venituri pentru .X. SRL în perioada februarie 2011- iunie 2015.

Conform prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2), art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 56 alin. (1), art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (1), (1¹), (2), litera a), art. 146 alin. (1) litera a), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei [(.X. lei + .X. lei) * 24%].

g) .X. lei – reprezintă TVA dedusă de către societate în luna decembrie 2012 de pe factura seria MTB nr. X/31.12.2012 emisă de .X. SRL, reprezentând chirie aferentă stației peco conform contractelor de închiriere încheiate în lunile noiembrie și decembrie 2012.

Organele de inspecție fiscală a stabilit că prin notificarea prezentată de furnizorul .X. SRL prin care a optat pentru taxarea operațiunilor de livrare de construcții și părți de construcții prevăzute la art. 141 alin. (2) litera f) și nu pentru taxarea operațiunilor de închiriere prevăzute la art. 141 alin. (2) litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.07.2014, în baza prevederilor pct. 40 alin. (1) din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 141 alin. (2) litera e), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctelor 38 alin. (1),(3) și 45 alin.(7) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

h) .X. lei – reprezintă TVA dedusă în baza facturii de avans nr. .X./10.10.2013 și a facturii nr. .X./03.04.2014 emise de .X. precum și factura nr. .X./21.03.2014 emisă de .X. reprezentând sisteme informatice înregistrate. Organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) litera a) coroborat cu art. 148 alin. (1) litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a stabilit ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată.

i) .X. lei – reprezintă TVA dedusă de către societate aferentă mărfurilor constatate lipsă în gestiune la punctul de lucru .X., pentru care nu s-au prezentat documente privind modul și data stabilirii minusurilor de inventar.

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) litera c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 53 alin. (6) litera d) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a stabilit că suma de .X. lei reprezintă TVA nedeductibil.

j) .X. lei – reprezintă TVA necolectată de către societate aferentă avansurilor încasate și a modului de încasare a facturilor emise. Astfel, au rezultat sume pozitive reprezentând avansuri încasate pentru care nu au fost emise facturi și sume negative reprezentând facturi emise și neîncasate.

În conformitate cu prevederile art. 134² alin. (1), (2) litera b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a stabilit TVA colectată suplimentar aferentă avansurilor în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei în perioada (25.02.2011-30.06.2015) organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) .X. lei – reprezintă cheltuieli deductibile înregistrate de către societate în baza unui număr de .X. de facturi emise de către .X. reprezentând .X. litri motorină euro 5, pentru care organele de inspecție fiscală consideră că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, având în vedere prevederile art. 14 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 155, art. 206⁵³ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale punctelor 72 și 107 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 2 alin (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.6, alin. (1) și (2), art.7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 21, art. 56 alin. (1), art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), (4) litera f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a diminuat baza de impozitare cu impozitul pe profit cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile.

b) .X. lei - reprezintă cheltuieli deductibile înregistrate de societate în baza a X facturi de achiziție emise de .X. SRL reprezentând combustibil, fără a prezenta documente care să probeze transportul mărfii între participanții în lanțul tranzacțional, note de livrare, tichete de livrare din care să rezulte din ce antrepozit fiscal provin combustibilii, în ce mijloace de transport au fost încărcăți , ce sigilii au fost aplicate, unde au fost depozitate sau locul în care au fost puse la dispoziția clienților și informații din care să rezulte că la data eliberării acestora pentru comercializare au fost plătite accizele aferente către bugetul statului.

Astfel, conform prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2) , art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 21, art. 56 alin. (1) , art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin. (1), art.19 alin. (1), art. 21 alin. (1), (4) litera f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a stabilit suma de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă aferentă trimestrului II 2012.

c) .X. lei – reprezintă cheltuielile cu achiziția cantităților de combustibili înregistrate în evidența contabilă prin modificarea prețului de achiziție. De asemenea, nu au fost prezentate documente privind inventarierea faptică a

stocurilor prin care să se certifice o lipsă în gestiune, diferențele cantitative nefiind stabilite de comisia de recepție, conform prevederilor punctului 2 din Anexa nr. 1 și Anexa nr. 2 „ Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile”, prevăzute de OMEF nr. 3.512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2) , art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 56 alin. (1) , art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.7 punctul 21, litera b), art.11 alin. (1), art. 12 litera a) , art. 14 litera a), art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru diferențele în minus dintre cantitățile de combustibili înscrise de furnizori în documentele de livrare și cantitățile de combustibili recepționate de către administrator prin “ Procese verbale de recepție”, organele de inspecție fiscală a procedat la repunerea veniturilor oținute din vânzarea acestora în sumă de .X. lei.

d) .X. lei –reprezintă cheltuieli deductibile înregistrate de societate aferente a 4 mijloace de transport închiriate de la .X. respectiv betoniere (.X.), basculantă (.X.) și volă aparținând .X. SRL (.X.) pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt aferente activității economice și nici veniturilor realizate, precum și cheltuieli cu consumurile de combustibili, recunoscute de către societate ca fiind declarate eronat.

Motiv pentru care în baza prevederilor art. 2 alin. (1) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2) , art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 21, art. 56 alin. (1) , art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin. (1), art.19 alin. (1), (2), (6), art. 21 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctelor 12, 13, 14, 15 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile din baza impozabilă a impozitului pe profit, cheltuieli cu închirierea mijloacelor de transport în valoare de .X. lei și cheltuieli cu combustibilul utilizat în valoare de .X. lei.

e) .X. lei – reprezintă cheltuieli deductibile aferente echipamentelor înregistrate în contul 681.1 “ cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” achiziționate în baza facturilor nr. .X./03.04.2014 emisă de .X. SRL și nr. .X./21.03.2014 emisă de .X. SRL

pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind recepționarea, instalarea și punerea în funcțiune a echipamentelor sau documente din care să rezulte că echipamentele au fost valorificate către terți, fapt pentru care organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de .X. lei au fost stabilite ca nedeductibile.

f) În perioada februarie 2011- iunie 2015, societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea, în contul 658.2 „ Donații și subvenții acordate” în sumă totală de .X. lei, aceasta fiind scăzută integral din impozitul pe profit, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat următoarele sume ca fiind neeligibile:

- **suma de .X. lei** înregistrată în data de 30.09.2012 în baza facturii nr. .X./17.08.2012 emisă de .X. SRL reprezentând prestări servicii medicale conform fișă pacient .X., asociat al societății .X. SRL, deținând 50% din părțile sociale pentru care organul de control consideră în conformitate cu prevederile art. 6 litera b) din Legea 32/1994 privind sponsorizarea ca fiind o cheltuială efectuată pentru rude de gradul I și II, ca urmare, cheltuiala în sumă de .X. lei nu poate fi deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

- **suma de .X. lei** înregistrată în data de 10.05.2013, în baza contractului de sponsorizare nr..X./10.05.2013 încheiat între .X. SRL și doamna .X., organele de inspecție fiscală a constatat că doamna .X., asociat al societății, ce deține 50% din părțile sociale este rudă de gradul II cu doamna .X., fiica lui .X. care este fiul doamnei .X., astfel în conformitate cu prevederile art. 6 litera b) din Legea 32/1994 privind sponsorizarea suma de .X. lei nu este eligibilă pentru a fi scăzută din impozitul pe profit aferent trimestrului al II-lea 2013.

- **suma de .X. lei** a fost înregistrată în contul 658.2„ Donații și subvenții acordate” în baza unei note contabile , sumă pentru care nu s-a făcut dovada plății efective în anul 2012, societatea prezentând chitanțele .X./25.03.2013, .X./26.03.2013, .X./27.03.2013, .X./28.03.2013, .X./29.03.2013 în valoare fiecare de .X. lei și chitanța .X./30.03.2013 în valoare de .X. lei emise către Parohia .X. II .X..

De asemenea, societatea a înregistrat **suma de .X. lei** în contul 658.2„ Donații și subvenții acordate” în luna septembrie 2012 prin nota contabilă 658. În această lună au fost înregistrate cumulativ cheltuieli cu sponsorizări în valoare de .X. lei, fără efectuarea plăților. Cumulat în anul 2013 cheltuielile cu sponsorizarea înregistrate au fost în valoare de .X. lei din care suma de .X. lei a fost plătită în numerar sau prin virament până la data de 31.12.2013.

Acesta contravine prevederilor art.19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, fiind eligibile doar cheltuielile efectuate dintr-un an fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat că plățile efectuate în alți ani fiscali decât cei în care au fost înregistrate cheltuielile reprezentând donații și sponsorizări nu sunt cheltuieli ale aceleași perioade, neîncadându-se în prevederile art. 21 alin. (4) litera p) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat de punctul 8 din OUG 102/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

- **suma de .X. lei** reprezintă cheltuieli pentru care organele de inspecție fiscală face precizarea că în urma informațiilor și documentelor prezentate odată cu punctul de vedere exprimat în scris de către reprezentantul .X. SRL, reprezintă cheltuieli pentru care nu s-au prezentat documente justificative, astfel în conformitate cu art. 21 alin. (4) litera p) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 49¹ din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii 32/1994 privind sponsorizarea, organele de inspecție fiscală a stabilit suma de .X. leica fiind cheltuială neeligibilă pentru calculul impozitului pe profit.

3. În ceea ce privește obligația fiscală - accize pentru benzină fără plumb în sumă de .X. lei în perioada (25.02.2011-30.06.2015) organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Organele de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a înscris în Notele de recepție și constatare de diferențe cantitățile de combustibili înscrise în facturile de achiziție și alte documente însoțitoare emise de furnizori, cantitățile recepționate și înregistrate în evidența contabilă de gestiune fiind atât în plus cât și în minus.

Societatea a înregistrat cantități de benzină fără plumb mai mari decât cele înscrise de furnizori în documentele de livrare, diferențele nu au fost comunicate furnizorilor, acestea fiind însușite fără documente justificative.

De asemenea, operatorul economic nu a prezentat în susținerea afirmațiilor sale documente din care să rezulte ce temperatură a avut combustibilul la data recepționării și modul în care s-a efectuat ajustarea, fiind prezentate procese verbale de recepție semnate de administratorul societății, constantându-se că densitatea a fost măsurată cu densimetru. În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală nu s-au putut identifica densimetrele cu care s-au efectuat măsurătorile și nu s-a

putut constata dacă acestea erau avizate metrologic conform prevederilor Normei de metrologie legală NML 066-05 din 23.11.2015.

Urmare verificărilor s-a constatat că societatea nu este consecventă în modul de recepționare a combustibililor, ajustările cantitative datorate variației densității în funcție de temperatură combustibililor la recepție, nu sunt efectuate pentru toate achizițiile din lunile cu temperaturi comparabile, conform monitorizărilor climatice puse la dispoziție de Administrația Națională de Meteorologie, astfel ajustările cantitative ale combustibililor achiziționați nu s-au efectuat prin folosirea aceleiași metode unitare pentru toate cantitățile, că nu au fost prezentate listele de inventariere, fișele de inventar pentru combustibili, fapt ce trezește suspiciuni rezonabile potrivit cărora inventarierea nu s-au efectuat conform prevederilor OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Temeiul legal care a stat la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a sumei de .X. lei ca accize de plată aferente cantităților de benzină fără plumb pentru care nu au fost prezentate documente de proveniență și dovezi privind plata accizelor este art. 2 alin. (1), art. 5 alin. (1) și art. 6 din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6 alin. (1) și (2), art. 7 alin. (3) și (4), art. 14 alin. (1), (2), (3), art. 56 alin. (1), art. 64 alin. (1), (2), art. 72, art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 176 alin. (1), art. 206² litera c), art. 206³ alin. (1), 206⁵, art. 206⁶ alin. (1), art. 206⁷ alin. (1) literele a), b), art. 206¹⁶ alin. (3) litera b), art. 206²¹ alin. (7), (10), alin. (7), art. 206⁵³, art. 206⁶⁹ alin. (8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ale punctelor 71, 83 alin. (32), punctul 107 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (1) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

4. În ceea ce privește obligația fiscală - accize pentru motorină în sumă de .X. lei în perioada (25.02.2011-30.06.2015) organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) .X. lei – reprezintă obligații fiscale, de natura accizelor, aferente cantităților de motorină achiziționate de la .X. în semestrul al II-lea, respectiv .X. litri. Pentru perioada 01.01.2006-30.06.2012 organele de inspecție fiscală a stabilit în sarcina .X. în cadrul inspecției fiscale parțiale, accize de plată pentru achizițiile efectuate pentru care nu s-a făcut dovada accizării produselor energetice achiziționate de către societate de la .X. în semestrul I 2012.

Urmare a analizei efectuate asupra documentelor prezentate organele de inspecție fiscală a constatat că facturile de achiziție de produse energetice sunt incomplete, nu furnizează informații privind mijlocul de transport cu care au fost efectuate livrările, data la care au fost efectuate livrările, datele de identificare ale delegatului care a însoțit marfa, referințe privind plata accizei, fapt ce contravine prevederilor art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu au fost însoțite de documente justificative pentru probarea provenienței și transabilității combustibililor. Notele de intrare-recepție și constatare diferențe au fost sumar întocmite, din conținutul acestora lipsind informații privind modul de determinare a cantității recepționate, parametrii tehnici la care au fost recepționate produsele energetice, datele delegaților care au însoțit transportul, prezența delegatului furnizorului la recepționarea mărfurilor, stația de expediție și cea de destinație, astfel încălcându-se prevederile punctului 2 din Anexa nr. 1 și prevederile Anexei nr. 2 „Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile”, referitoare la modul de întocmire și informațiile pe care trebuie să le cuprindă Nota de recepție și constatare de diferențe, prevăzute de OMEF nr. 3.512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea nu au fost indentificate, în original, toate documentele anexate facturilor pentru a se arăta întregul parcurs al combustibilului de la furnizorul inițial, respective aviz de însoțire, tichet de livrare, notă de livrare, declarație de conformitate, raport de încercare, existând cazuri în care a fost prezentat același Raport de încercare pentru mai multe livrări din zile diferite.

În conformitate cu prevederile art. 176, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctului 76 din OUG 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală a calculat accize aferente cantităților de motorină achiziționate de la .X. începând cu 01.01.2012 în sumă .X. lei.

b) .X. lei – reprezintă cantitatea de motorină euro 5 înregistrată în evidența contabilă și neînscrisă în facturile de achiziție de către furnizori pentru care societate nu deține documente de proveniență, aceasta înregistrând cantități mai mari decât cele înscrise de furnizori în documentele de livrare, cantitățile recepționate fiind stabilite de administrator prin “Procese verbale de recepție. Organele de inspecție fiscală constatând că pentru perioada verificată nu au fost consemnate în niciun proces verbal de inventariere diferențe între soldurile scriptice și cele factice respectiv că nu s-au constatat plusuri sau minusuri în gestiune.

Organele de inspecție fiscală a stabilit în baza aceluiași prevederi menționate la stabilirea obligațiilor fiscale privind accizele calculate la achizițiile de benzină fără pumb, accize în sumă de .X. lei.

În concluzie, au fost stabilite în sarcina societății contestatoare impozit pe profit în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accize benzină fără pumb în sumă de .X. lei și accize motorină în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri F-BV nr.X./29.07.2016 prin care s-au dispus rectificarea declarațiilor informative cod 394 aferente perioadei aprilie 2013-iulie 2013, octombrie 2013 și perioadei iunie 2014-decembrie 2014 și efectuarea demersurilor în achiziționarea și utilizarea în activitatea financiar-contabilă a unui sistem informatic de prelucrare automată a datelor care să respecte criteriile minimale stabilite prin Ordinul nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile.

De asemenea, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism .X., Procesul verbal nr. .X. /29.07.2016 cu adresa nr. .X. / 29.07.2016 încheiat la .X. SRL în vederea continuării cercetărilor ce se efectuează urmare sesizării penale înregistrate la același organ de urmărire sub nr. .X. /25.06.2014 cu privire la deficiențele referitoare la produsele energetice achiziționate de .X. SRL în baza unor facturi și a unor documente care nu pot proba proveniența și trasabilitatea combustibililor.

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

1. Referitor la afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6, art.7 și art.105 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din interpretarea respectivelor prevederi legale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale. Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt

fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind atât informații rezultate din evidența contabilă a societății cât și din baza de date a ANAF.

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

Având în vedere cele mai sus menționate, afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă.

2. Referitor la suma .X. lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- TVA în sumă de .X. lei;
- Accize benzină fără plumb .X. lei;
- Accize motorină .X. lei;

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism .X., prin adresa nr..X. /29.07.2016 cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr..X./29.07.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BV .X./29.07.2016 contestată, în completarea sesizării penale nr..X. / 25.06.2014 întocmită pentru principalul furnizor de produse energetice al societății contestate.

În fapt, în perioada ianuarie-octombrie 2012 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, în baza a .X. de facturi emise de .X., reprezentând .X. litri motorină euro 5, după cum urmează:

- în perioada februarie 2012-iunie 2012 a înregistrat un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei
- în perioada iulie 2012-octombrie 2012 a înregistrat un număr de .X. facturi în valoare totală de .X.,lei, din care TVA .X. lei

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție produse energetice sunt incomplete, nu furnizează informații privind mijlocul de transport cu care au fost efectuate livrările, data la care au fost efectuate livrările, nu fac referire la alte

documente care au stat la baza întocmirii acestora (situații privind alimentările la pompă efectuate de către deținătorii de carduri tip .X.), nu au înscrise datele de indentificare ale delegatului care a însoțit marfa, referințe privind plata accizelor, nu sunt însoțite de documente justificative pentru probarea provenienței și trasabilității combustibililor (avize de însoțire a mărfii, certificate de conformitate, rapoarte de încercare note de livrare).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși operațiunile derulate de către societate în perioada februarie-octombrie 2012 au îmbrăcat forma unor operațiuni de vânzare en-gros de combustibili către un număr limitat de clienți, în fapt livrările au fost efectuate în sistem en-detail de către .X. deținătorilor de carduri magnetice tip .X., care au fost facturate la un interval de 7 zile către aceasta.

Având în vedere cele menționate, în baza prevederilor art. 155 coroborate cu prevederile art. 206⁵³ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctelor 72 și 107 alin (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile și documentele prezentate nu întrunesc calitatea de documente justificative, ele nereflectând realmente operațiuni economice derulate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât din informațiile și documentele prezentate organele de inspecție fiscală nu au putut stabili trasabilitatea combustibililor care au fost facturați de .X. și pe care ulterior aceasta i-a refacturat clienților .X. GmbH și .X. SRL, în sarcina societății au fost stabilite obligații fiscale de natura accizelor aferente cantităților de motorină achiziționate pentru perioada februarie-octombrie 2012 în sumă de .X. lei și TVA aferentă .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 176, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctului 76 din OUG 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În luna iunie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 8 facturi de achiziție emise de .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA aferentă .X. lei, reprezentând motorină euro 5, care nu poartă semnătură de primire a beneficiarului sau a celui care a preluat marfa și nu furnizează informații referitoare la plata accizei fapt ce contravine prevederilor art. 206²¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea, că în luna iunie 2012 contestatara nu deținea spații de depozitare pentru combustibili și nici unități de desfacere cu amănuntul, iar pentru cantitățile de combustibili înregistrate ca fiind achiziționate de la .X. SRL nu a prezentat documente privind modul în care s-a efectuat livrarea către clienți, în condițiile în care societatea a facturat livrări către deținătorii de carduri magnetice tip .X..

Astfel, pentru achizițiile de combustibili în baza facturilor emise de .X. SRL în perioada februarie 2012-octombrie 2012, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere reglementate de prevederile art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 155 și 206⁵³ din același act normativ, referitoare la calitatea de documente justificative a documentelor de achiziție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu justifică proveniența achizițiilor de la .X. SRL, iar potrivit art.21 alin.4 lit.f) coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile, în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la diferențele constatate între cantitățile înscrise în documentele de achiziție și cantitățile recepționate, ca urmare a verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea nu a realizat ajustări cantitative pentru toate cantitățile de combustibili achiziționați în aceeași perioadă și în aceleași condiții de temperatură, nu a efectuat, folosind o metodă unitară, recepționarea și înregistrarea în evidența contabilă a acestora, nu a prezentat documente din care să rezulte determinarea cu mijloace autorizate a parametrilor fizici ai combustibililor (temperatură, densitate) la recepționarea acestora, nu a prezentat în timpul inspecției fiscale listele de inventariere a stocurilor de combustibili (în care să fie menționat modul în care s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza determinării cantităților de combustibili lichizi deținuți în gestiune și prin care să fie făcută dovada inventarierii stocurilor în perioada februarie 2011-iunie 2015).

Ca o consecință a celor de mai sus, și pentru că nu au fost prezentate documente de proveniență, pentru cantitatea de .X. litri benzină fără plumb, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatarii accize în sumă de .X. lei și pentru cantitatea de .X. litri motorină euro 5 accize în sumă de .X. lei și au stabilit TVA aferentă accizelor constatate suplimentar, potrivit prevederilor art. 137 alin. (1) litera a) și alin. 2 litera a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 206⁶⁹ alin. (8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale punctului 83 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit venituri suplimentare aferente accizelor constatate în plus în valoare de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr. .X. /29.07.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr..X./29.07.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BV .X./29.07.2016 contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni economico – financiare în legătură cu mijloacele de probă privind produsele energetice achiziționate de la furnizorul .X., pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit sesizare penală, înregistrată la Biroul registratură generală arhivă și grefă al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism .X. sub nr..X. /25.06.2014.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-BV .X./29.07.2016, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care

depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă. Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității** achizițiilor de combustibili de la furnizorii .X. și .X. SRL, având în vedere că societatea a prezentat facturi incomplete și fără a fi însoțite de documente justificative (avize de însoțire a mărfii, certificate de conformitate și/sau rapoarte de încercare, note de livrare etc.) care să justifice proveniența legală a produselor pe circuitul economic al produselor accizabile.

De asemenea, pentru achizițiile aferente produselor accizabile s-au prezentat documente sumar întocmite care nu sunt de natură să demonstreze realitatea operațiunilor, proveniența și trasabilitatea produselor, facturile nerespectând în totalitate informațiile prevăzute la art.155 coroborate cu prevederile Titlului VII “ Accize și alte taxe speciale” din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente prin care să justifice diferențele între cantitățile de combustibil recepționate și cantitățile înscrise în documente.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor înregistrate, cu consecința diminuării bazelor de impozitare aferente obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului.**

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*,

astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarii reflectă realitatea operațiunilor.

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

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism .X., sesizarea penală nr..X./29.07.2016, în completarea sesizării penale făcute de organele de inspecție fiscală la principalul furnizor respectiv .X., obligațiile fiscale decurgând din tranzacțiile cu combustibili achiziționați de la .X. și .X. SRL fiind în sumă de .X. lei, venituri suplimentare stabilite în plus în sumă de .X. lei, accize benzină fără plumb în sumă de .X. lei, accize motorină în sumă de .X. lei și TVA aferentă .X. lei, sumă ce face obiectul atât al Deciziei de impunere nr.F-BV .X./29.07.2016 contestate, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

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

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând următoarele: *„atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; 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”*.

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ nr.419/2002 următoarele: *„pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate”*.

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu

dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pe calea administrativă de atac, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- TVA în sumă de .X. lei;
- accize benzină fără plumb și bioetanol denaturat .X. lei;
- accize motorină și biodiesel .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea drept de deducere a cheltuielilor cu sponsorizarea la calculul impozitului pe profit în condițiile în care din documentele existente nu s-a făcut dovada eligibilității acestora.

În fapt, în data de 30.09.2012 .X. SRL înregistrează în baza facturii nr. .X./17.08.2012 emisă de .X. SRL suma de .X. lei, reprezentând prestări servicii conform fișei medicale pacient .X., asociat al societății ce deține 50% din părțile sociale și în data de 10.05.2013 înregistrează suma de .X. lei în baza contractului de sponsorizare nr..X./10.05.2013 între .X. SRL în calitate de sponsor și .X. în calitate de beneficiar al sponsorizării, aceasta fiind și administrator la .X. SRL.

În anul 2012 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în contul 658.2 „ Donații și subvenții acordate” în data de 31.12.2012 în sumă

de .X. lei și în sumă de .X. lei în luna septembrie 2012 prin note contabile pentru care prezintă ulterior documente justificative (contracte de sponsorizare, documente de plată).

De asemenea, societatea înregistrează prin notă contabilă nr. .X./12.04.2013 suma de .x. lei și nota contabilă nr. .X./08.10.2013 suma de 300 lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea pentru care nu deține contracte de sponsorizare.

În aceste condiții .X. SRL consideră aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal și uzează de dreptul de deducere integrală a acestei sume din impozitul pe profit.

În consecință, având în vedere prevederile art. 21 alin.4) litera p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de .X. lei nu pot fi admise întrucât sponsorizarea în cauză a fost acordată în afara cadrului legislativ impus de prevederile din Legea nr.32/1994 .

În drept, conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.

Incidente speței sunt și prevederile art. 21 alin. (4) litera p) și punctul 49¹ din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

“Codul fiscal:

ART 21

(4) [...]

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor [Legii nr. 32/1994](#) privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale [Legii bibliotecilor nr. 334/2002](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.

Norme metodologice:

49¹. Exemplu de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea.

Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, în valoare de 1.X.000 lei. Contractul de sponsorizare se încheie în data de 2 februarie 2005.

Conform prevederilor art.1 și art.4 alin. 1 litera a), d) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

ART. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;”

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Din prevederile legale enunțate se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a

cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- în data de 30.09.2012 și în data de 10.05.2013 societatea a efectuat cheltuieli de sponsorizare în sumă de .X. lei pe care le-a considerat nedeductibile fiscal, dar a uzat de dreptul de deducere integrala a acestei sume din impozitul pe profit,
- în data de 31.12.2012 și în luna septembrie 2012 societatea a înregistrat prin note contabile cheltuielile cu sponsorizarea fără a efectua plățile aferente contractelor de sponsorizare încheiate pentru suma de .X. lei.
- în perioada aprilie-octombrie 2013 societatea nu prezintă documente justificative (contracte, documente de plată) pentru suma de .X. lei.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli nu respectă prevederile legale invocate pentru a fi scăzute din impozitul pe profit datorat, respectiv:

În ceea ce privește cheltuielile efectuate cu sponsorizarea, se reține că aceasta reprezintă o cheltuială suportată de societate privind decontarea serviciilor medicale pentru asociatul .X. SRL, domnul .X., înregistrată în baza unei facturi, nerespectând prevederile art.1 alin. 1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare *“Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.”*, în completare, alin.2 din aceeași lege prevede *„Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților”*.

Referitor la susținerea .X. SRL potrivit căreia *“Codul Fiscal nu cuprinde condiții restrictive cu privire la beneficiarii sponsorizării, astfel că interpretarea organului de control este subiectivă, în afara cadrului legal”* organul de soluționare a contestației reține că prin art. 21 alin. 4 litera p) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare se stipulează că sunt deductibile din impozitul pe profit, cheltuielile cu sponsorizarea efectuate potrivit prevederii Legii 32/1994 privind sponsorizarea, precum și cele referitoare la beneficiarii sponsorizărilor conform art. 4 alin. 1 litera d) *„orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea”*.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat documente care să probeze cheltuielile cu sponsorizarea, conform Notei explicative nr. .X. /17.06.2016, or pentru suma de .X. lei contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul cauzei documente justificative.

De asemenea, se reține că la data la care societatea a aplicat facilitatea de deducere a cheltuielilor cu sponsorizarea înregistrate, din impozitul pe profit datorat, plățile nu au fost efectuate de către contestatoare și aceasta nu poate face dovada îndeplinirii condițiilor de deducere reglementate prin art. 4 din Legea sponsorizării 32/1994, aspect care este confirmat și prin adresa nr. FN/05.01.2017 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP32/06.01.2017.

Mai mult prin art. 1 din Legea sponsorizării 32/1994 se reține că sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin la **transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ** desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării. Se reiterează faptul că la momentul înregistrării notelor contabile societatea nu face dovada transferului de mijloace financiare pentru a fi considerate cheltuieli cu sponsorizarea, drept urmare organul de soluționare consideră că argumentele contestatarii nu se rețin pentru soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodata, prin coroborare cu art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare la calculul impozitului pe profit sunt eligibile doar cheltuielile efectuate dintr-un an fiscal, organele de inspecție fiscală rețin că înregistrarea cheltuielilor în baza angajamentelor de plată fără ca plata să fie făcută nu le califică ca fiind cheltuieli efectuate.

Prin prezentarea ulterioară a contractelor de sponsorizare și a documentelor doveditoare privind plata sumelor reprezentând sponsorizări, în conformitate cu prevederile punctului 49¹ din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, contestatara nu avea drept de reportare, întrucât reportarea cheltuielilor cu sponsorizarea în perioadele următoare este reglementată prin punctul 8 din OUG 102/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale ce se aplică începând cu data de 01.01.2014 și prin HG 77/2014 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 care se aplică pentru cheltuielile înregistrate după data publicării în Monitorul oficial al HG 77/2014, respectiv 14.02.2014.

Astfel, prin OUG 102/2003 punctul 8 la art. 21 alin. (4) litera p) se modifică și va avea următorul cuprins:

„ Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se raportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit

ART IX

Prevederile prezentei ordonanțe de urgență se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2014, cu excepția pct. 59-62 de la art. I care se aplică începând cu data de 1 aprilie 2014.” aspecte confirmate prin adresa nr. nr.X/13.01.2017 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP16.01.2017.

Totodată, se reține că prin art. 21 alin 4) litera p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal modificările și completările ulterioare se stipulează că sunt deductibile din impozitul pe profit, cheltuielile cu sponsorizarea efectuate potrivit Legii 32/1994 privind sponsorizarea, deci cu respectarea reglementărilor referitoare la definiția sponsorizării, precum și cele referitoare la beneficiarii sponsorizărilor, or contestatara nu a respectat prevederile legale în materia sponsorizărilor.

În aceste condiții, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu pot reprezenta sponsorizări și nu se scad din impozitul pe profit datorat.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de .X. lei pentru care s-a stabilit o influență asupra impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei
- TVA în sumă de .X. lei

Cauza supusă analizei este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în

condițiile în care pentru această sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-BV .X. /29.07.2016, .X.. deși contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (.X. lei reprezentând servicii de închiriere și consumuri de combustibil înregistrate în evidența contabilă aferente mijloacele de transport închiriate care nu au fost utilizate în activitatea economică și suma de .X. lei reprezentând sisteme informatice înregistrate în contul 681.1 „cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”), pentru TVA colectată în sumă de .X. lei rezultată în urma verificărilor modului de înregistrare și declarare a TVA aferentă avansurilor încasate și modului de încasare a facturilor emise, precum și TVA dedusă de societate în sumă de .X. lei (.X. lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de închiriere și consumuri de combustibil înregistrate aferente mijloacelor de transport închiriate care nu au fost utilizate în activitatea economică, TVA aferentă serviciilor de închiriere bunuri imobile în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei aferentă sistemelor informatice înregistrate în contul 681.1 „cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” și TVA aferentă lipsurilor de gestiune, înregistrate în contul 658 “ alte cheltuieli” în luna martie 2015 în sumă de .X. lei) pentru care societatea nu a procedat la regularizarea TVA pentru perioada 25.02.2011-30.06.2015, conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, **contestatara nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.**

În drept, sunt incidente dispozițiile **art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile **pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile **art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile **art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de **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”.

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că societatea .X.. deși contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-BV .X. /29.07.2016, pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, TVA colectată în sumă de .X. lei și TVA dedusă de societate în sumă de .X. lei, nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .X./29.07.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de întocmire a declarațiilor rectificative privind declarațiile informative-cod 394 pentru perioada aprilie 2013-iulie 2013, octombrie 2013 și perioada iunie 2014-decembrie 2014 și achiziționarea unui sistem informatic de prelucrare automată a datelor.

În fapt, urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X./29.07.2016 pentru perioada 2011-2015, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru perioada ianuarie – octombrie 2013, societatea nu a raportat în declarația informativă cod 394 factura nr..X. .
- pentru perioada aprilie 2013-iulie 2013, s-a constatat că .X. a omis să declare în declarația informativă cod 394 bonurilor fiscale emise către .X. SRL în sumă de .X. lei baza și TVA .X. lei.
- pentru perioada mai 2013- septembrie 2013, a fost stabilită o diferență în sumă de .X. lei baza și TVA .X. lei, ce provine ca urmare a

nedeclarării de către .X. SRL în declarațiile informative cod 394 a bonurilor fiscale emise în perioada mai 2013- iulie 2013 respectiv declararea eronată de către .X. în lunile august 2013- septembrie 2013 a bonurilor fiscale.

- pentru perioada iunie 2014-decembrie 2014, societatea nu a declarat în declarațiile informative cod 394 facturile .X. 31.12.2014 emise către .X. , pentru care s-a stabilit diferența de .X. lei baza și .X. TVA.

- pentru luna decembrie 2014, a fost stabilită o diferență în sumă de .X. lei baza și TVA .X. lei, ce provine ca urmare a nedeclarării de către .X. în declarația informativă cod 394 a facturii nr. .X. /31.12.2014 emisă către .X. SRL.

- societatea nu deține un sistem informatic integrat care să asigure prelucrarea documentelor primare de la punctele de lucru, astfel pentru vânzările en detail pentru care au fost emise facturi încasate în numerar și carduri bancare, facturile emise pentru clienți neînregistrați în scopuri de TVA în România sunt înregistrate cumulat prin note contabile. Organele de inspecție fiscală a constatat că facturile emise în format electronic emise de cele 16 puncte de lucru prin utilizarea programului informatic” .X. ” nu au serie distinctivă, programul oferind posibilitatea modificării datei facturii și introducerea în cursul anului a altor numere de facturi alocate facturilor emise în perioadele anterioare sau atribuite facturilor tipizate, permite înscrierea de mențiuni, acordarea de numere aleatorii și preferențiale către anumiți clienți, facturile anulate fiind șterse manual de către personalul .X. SRL.

Astfel, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de inspecția fiscală nr. .X./29.07.2016 organele de inspecție fiscală au dispus societății **măsurile privind întocmirea declarațiilor rectificative privind declarațiile informative-cod 394 pentru perioada aprilie 2013-iulie 2013, octombrie 2013 și perioada iunie 2014-decembrie 2014 și achiziționarea unui sistem informatic de prelucrare automată a datelor.**

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,** cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, **art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,** cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența organelor specializate de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de

măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BV .X./29.07.2016, contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au fost dispuse măsuri privind „*rectificarea declarațiilor informative cod 394 aferente perioadei aprilie 2013-iulie 2013, octombrie 2013 și perioadei iunie 2014-decembrie 2014, în conformitate cu prevederile OMFP 3596/19.12.2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cu modificările și completările ulterioare*” și „*operatorul economic va efectua demersuri în achiziționarea și utilizarea în activitatea financiar-contabilă a unui sistem informatic de prelucrare automată a datelor care să respecte criteriile minime stabilite prin Ordin nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile*”.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în calitate de organ fiscal competent de soluționare, în conformitate cu dispozițiile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:“(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente*”.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva *Deciziei de impunere nr. F-BV .X./29.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice* emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./29.07.2016, pentru suma totală de **.X. lei, reprezentând :**

- Impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- TVA în sumă de .X. lei;
- Accize benzină fără plumb și bioetanol denaturat .X. lei;
- Accize motorină și biodiesel .X. lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **.X. SRL** din .X. împotriva, *Deciziei de impunere nr. F-BV .X./29.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei , reprezentând:**

- Impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- TVA în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL** împotriva *Deciziei de impunere nr. F-BV .X./29.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de sponsorizare .

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de a soluționa contestația formulată de .X. SRL împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016*, și remiterea dosarului cauzei, spre competență soluționare pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în calitate de organ fiscal emitent al actului atacat.

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

DIRECTOR GENERAL ,
X