

DECIZIA nr. 486/12.09.2017
privind soluționarea contestației **SC X SRL**,
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/06.07.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. x/04.07.2017, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/06.07.2017, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în București, Aleea C nr. , camera , bl.A , sc. , et. , ap. , sector 6.

Obiectul contestatiei, înregistrata la DGRFPB sub nr. x/28.06.2017, îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x/30.05.2017, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-MJ x/30.05.2017, comunicată sub semnatura în data de 31.05.2017, prin care s-au stabilit accize gaz petrolier în sumă de **y lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti este investită să soluționeze contestația formulată de **SC X SRL**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. F-MJ x/30.05.2017, X GPL considera neîntemeiată stabilirea de obligații fiscale suplimentare în suma de **y lei**.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

În ceea ce privește obligația fiscală privind acciza la gaz petrolier lichefiat aceasta a fost achitată de furnizori, dovedită pe parcursul inspectiei fiscale cu adresele nr. x/22.05.2017 și nr. x/24.05.2017 înregistrate sub nr.x și nr.x însoțite de facturile din care rezultă că acciza aferentă cantității livrate a fost plătită de către furnizor bugetului de stat.

Inspectorii fiscali au posibilitatea de a efectua control încrucișat pentru a verifica exactitatea celor constatate, obligația înscrierii mențiunii «accize percepute» fiind a persoanelor juridice care s-au înregistrat în acest scop la autoritatea competentă și care emit factura pentru produse accizabile și nu a cumpărătorului.

La stabilirea accizei în suma de **t lei** nu s-a ținut seama de densitatea produsului la data achiziției.

În ceea ce privește constatarea diferenței în luna iulie 2012 la punctul de lucru din com. V M, sat F între raportul Z privind încasări din comercializarea GPL și veniturile mai mici conform balanței de verificare, aceasta a fost dovedită cu bonul fiscal din data de 01.07.2012 și cu acte doveditoare: procesul verbal nr.x/01.07.2012, decizia de aprobare a corectiei nr.x/01.07.2012 și nota contabilă nr. x/01.07.2012 de care nu s-a ținut cont.

Aceeași situație se repetă pentru bonul fiscal din data de 05.03.2013 și în acest caz fiind depuse acte doveditoare: procesul verbal nr. x/05.03.2013, decizia de aprobare a corectiei nr. x/05.03.2013 și nota contabilă nr. x/05.03.2013 care nu fost luate în considerare.

Fata de aspectele învederate contestatara solicită înfirmarea actelor de control cu privire la aceste sume.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x/30.05.2017, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGRFPB - AFC Mijlocii a stabilit, in baza raportului de inspectie fiscală nr. F-MJ x/30.05.2017, accize gaz petrolier în sumă de y lei.

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

SC X SRL are ca principal obiect de activitate «Comert cu amanuntul al carburantilor pentru autovehicule in magazine specializate» - cod 4730.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB - AFC Mijlocii a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, din punct de vedere al accizelor pentru gaz petrolier lichefiat, pentru perioada 01.12.2010-31.07.2016.

In baza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017, prin care s-au stabilit accize gaz petrolier în sumă de y lei.

3.1. Referitor la accize gaz petrolier in suma de y1 lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finantelor Publice București prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestata, in conditiile in care prin adresa nr. MBC-AIF x/08.06.2017, DGRFPB - AFCM a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti in vederea efectuării cercetarilor necesare pentru a stabili daca sunt intrunite elementele constitutive ale savarsirii infractiunilor de natura penala sau economico-financiara.

În fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017, Activitatea de inspectie fiscală din cadrul DGRFPB - AFPC Mijlocii a verificat accize pentru perioada 01.12.2010-31.07.2016.

In perioada verificata, X SRL a desfasurat activitate de comert angro si en detail cu produse energetice accizabile, gaz petrolier lichefiat (GPL), combustibil pentru motor, in baza atestatelor de inregistrare pentru comercializare prin punctele de lucru declarate.

Urmare verificarii realitatii si legalitatii operatiunilor derulate de societate in perioada verificata, inspectia fiscala a constatat urmatoarele:

Din momentul obtinerii atestatelor de comercializare si pe toata perioada de functionare a punctelor de lucru, societatea nu a mentionut in functiune sistemele de gestiune a stocurilor, conectate cu pompele de distributie de carburanti si aparatele de marcat electronice fiscale, nefiind respectat Ordinul presedintelui ANAF nr.2491/2010, aspect constatat si prin procesul verbal de control nr. x/3/16.01.2014 incheiat de DRV Ploiesti la punctul de lucru Gaesti si prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor nr. x/20.01.2014. Ca urmare atestatului de comercializare a fost revocat prin decizia nr. x/19.02.2014.

Urmare solicitarii rapoartelor lunare de gestiune stocuri generate din sistemul informatizat pentru fiecare punct de lucru pe intreaga perioada, acestea nu au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Totodata, inspectia fiscala a constatat incalcarea prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, OMEF nr.3512/2008, OMFP nr.2861/2009, OUG nr.28/1999.

Urmare aspectelor constatate, inspectia fiscala a procedat la stabilirea starii de fapt fiscale, respectiv a cantitatilor de GPL comercializate in perioada 01.12.2010-31.07.2016, pe baza documentelor si evidentei financiar-contabile puse la dispozitie de societate: facturi achizitie, avize insotire marfa, facturi livrare, rapoarte „Z” lunare, fise magazine, balanta de verificare, la punctele de lucru situate in Gaesti, F – V Mare, T – B , M Voda-S , jud. Dambovita si M , jud. Ialomita si a preturilor de vanzare cu amanuntul, din care au rezultat urmatoarele:

1. In perioada 2011-2014, societatea a comercializat prin punctele de lucru o cantitate mai mare de GPL fata de stocul existent in gestiune (stoc initial+intrari), respectiv: x litri pe anul 2011; x litri pe anul 2012; x litri pe anul 2013; x litri pe anul 2014, fara a prezenta documente de intrare in gestiunea punctelor de lucru.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit acciza de plata aferenta cantitatilor comercializate pentru care nu au fost prezentate documente de intrare in gestiune in suma totala de t lei, respectiv: t lei pe anul 2011; t lei pe anul 2012; t lei pe anul 2013; t lei pe anul 2014.

2. In perioada 2011-2016, societatea a inregistrat in evidenta contabila vanzari aferente comercializarii GPL pentru care nu a prezentat documente de provenienta si nu a facut dovada platii accizei, respectiv: t litri pe anul 2011; t litri pe anul 2012; t litri pe anul 2013; t litri pe anul 2014; t litri pe anul 2015; t litri pe anul 2016.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit acciza de plata aferenta cantitatilor comercializate pentru care nu au fost prezentate documente de intrare in gestiune in suma totala de t lei, respectiv: t lei pe anul 2011; t lei pe anul 2012; t lei pe anul 2013; t lei pe anul 2014; t lei pe anul 2015; t lei pe anul 2016.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. F-MJ x/30.05.2017, contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin neprezentarea documentelor de intrare in gestiunea punctelor de lucru a cantitatilor de GPL comercializate si inregistrarea in evidenta contabila a vanzarilor aferente comercializarii GPL pentru care nu au fost prezentate documente de provenienta si nu s-a facut dovada platii accizei au fost incalcate dispozitiile art.206⁷ alin.1 lit.b, art.206¹⁶ alin.3 lit.e, art.206²¹ alin.7, coroborat cu art.206⁶⁹ alin.8 din Codul fiscal si pct.83 alin.32 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Ca urmare au stabilit accize pentru gaz lichefiat in suma totala de y1 lei.

Cu adresa nr. MBC-AIF x/08.06.2017, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-AFC Mijlocii au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, in ceea ce priveste prejudiciul in suma de y1 lei reprezentand accize produse energetice, solicitandu-se sa se analizeze daca sunt intrunite elementele constitutive ale savarsirii infractiunilor de natura penala sau economico-financiara, prevazute la art.9 alin. 1 lit.a si b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin.(1) lit.a) si lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

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

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

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ x/30.05.2017 încheiat la X SRL, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-MJ x/30.05.2017, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de societate există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor întreprinse, organele de inspecție fiscală au suspectat nelegalitatea tranzacțiilor derulate de X SRL, fie prin vânzarea GPL într-o cantitate mai mare decât cea pe care a achiziționat-o, fie prin nedeclararea unor vânzări de GPL, prin nejustificarea achizițiilor și livrarilor efectuate în perioada verificată cu documente de proveniență a cantităților de gaz petrolier lichiefiat, organele de inspecție fiscală considerând că modul de derulare a operațiunilor de către societate poate întruni elementele unei infracțiuni.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește determinarea bazei impozabile a accizelor, care trebuie să aibă la baza tranzacții legale și să fie justificate cu documente, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema legalității acestora, nefiind însoțite de documente justificative.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

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, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *„pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ“*.

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 DGRFPB-AFCM-Activitatea de Inspectie Fiscala a înaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Bucuresti constatarile efectuate consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017 pentru a se analiza caracterul infraccional al operatiunilor derulate de societate.

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

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL pentru accize in suma totala de y1 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, care precizează :

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

De asemenea, pct. 10.2-10.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, statuează că:

“10.2. 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 executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata până la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decat cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de imputernicit, conform legii.

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii apartine contestatarului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresa, comunicarea faptului ca motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a ramas definitiv.

10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestației în raport cu solutia organelor penale/hotararea instantei de judecata .”

3.2. Referitor la accizele in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accize stabilite suplimentar de plata, in conditiile in care nu a facut dovada ca produsele energetice (GPL) achizitionate de la furnizori provin de la un antrepozitar autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator, asa cum prevad dispozitiile legale in vigoare, iar in sustinerea contestației nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la suma contestata.

In fapt, in perioada 2010-2015, SC X SRL a achizitionat de la diversi furnizori revanzatori produse energetice (GPL), combustibil pentru motor de la diversi comercianti angro de produse energetice accizabile, fara ca pe documentele de provenienta (facturi fiscale, avize de insotire a marfurilor) sa fie inregistrata mentiunea «accize percepute», in conformitate cu prevederile art.206⁵³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.107 alin.8 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte daca produsul GPL achizitionat de la diversi furnizori provine de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator, in conformitate cu prevederile art.206²¹ alin.7 din Codul fiscal si pct.83 alin.31 si alin.32 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. F-MJ x/30.05.2017, contestata, s-a stabilit o diferenta de accize aferente perioadei verificate pentru care nu s-a facut dovada ca acciza a fost perceputa, in suma totala de y2 lei, astfel:

- anul 2010 – y21 lei aferente facturilor emise in luna decembrie 2010 de IG Trading;

- anul 2011 – y22 lei aferente facturilor emise in luna ianuarie 2011 de IG Trading si de F, in luna noiembrie 2011 de I Co si in luna decembrie 2011 de N-G;
- anul 2012 – y23 lei aferente facturilor emise in luna martie 2012 de N –G si in lunile aprilie si mai 2012 de M si I ;
- anul 2013 – y24 lei aferente facturilor emise in lunile august si octombrie 2013 de C si in perioada octombrie-decembrie 2013 de F ;
- anul 2014 – y25 lei aferente facturilor emise in perioada ianuarie-noiembrie 2014 de F si in lunile noiembrie si decembrie 2014 de I-G T ;
- anul 2015 – y26 lei aferente facturilor emise in lunile martie si aprilie 2015 de Bogdy Wash Intergas si in perioada mai-iulie 2015 de I-G T.

In drept, potrivit art.206 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

“**Art.206** - (1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

- a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;
- b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol; (...).”

“**Art. 206**⁹ - (1) Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:

(...);

- b) în ceea ce privește deținerea unor produse accizabile, astfel cum se menționează la art. 206⁷ alin. (1) lit. b): persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora; (...).”

“**Art. 206**¹⁶ - (1) În înțelesul prezentului capitol, produsele energetice sunt:

(...)

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

(...)

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

“**Art. 206**⁵³ - Pentru produsele accizabile care sunt transportate sau sunt deținute în afara antrepozitului fiscal, originea trebuie să fie dovedită folosindu-se un document care va fi stabilit prin normele metodologice.”

“**Art. 206**⁶⁹ - (8) Operatorii economici distribuitori și comercianții angro sau en detail de băuturi alcoolice, tutun prelucrat și produse energetice răspund pentru proveniența nelegală a produselor deținute.”

Normele metodologice:

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

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

“**107.** (1) Orice plătitor de acciză care livrează produse accizabile unei alte persoane are obligația de a-i emite acestei persoane o factură. Această factură trebuie să respecte prevederile art. 155 din Codul fiscal. În cazul antrepozitarilor autorizați,

destinatarii înregistrați sau al expeditorilor înregistrați, aceștia au obligația de a înscrie în facturi codul de accize, la rubrica aferentă datelor de identificare. (...).

(4) În cazul produselor accizabile, cu excepția situației în care produsele circulă în regim suspensiv de accize, la transportul acestora de la antrepozitul fiscal către alte locuri proprii de depozitare ale antrepozitarului autorizat, se va utiliza avizul de însoțire, în care se va înscrie și valoarea accizei aferente cantităților de produse accizabile transferate. (...).

(6) Avizul de însoțire în care acciza se evidențiază distinct se utilizează și în cazul produselor accizabile pentru care acciza devine exigibilă la momentul ieșirii din antrepozitul fiscal, atunci când nu se emite factura la momentul expedierii către clienți. (...).

(8) În situațiile prevăzute la alin. (4) și (6) nu este obligatorie înscrierea accizelor în facturile întocmite la livrarea ulterioară a produselor către clienți, dar se vor menționa cuvintele «accize percepute».

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa verificării.

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca detinerea de produse energetice, in speta gaz petrolier lichefiat, trebuie justificata cu documente din care sa rezulte ca aceste produse provin de la un antrepozitar autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator si ca a fost perceputa acciza.

In prezenta cauza, potrivit constatarilor organelor de control din Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.05.2017, societatea nu a justificat faptul ca produsul GPL achizitionat de la diversi furnizori-revanzatori in perioada 2010-2015 provine de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator, in conformitate cu dispozitiile pct.83 alin.31 si 32 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile din contestatie rezulta urmatoarele:

1. In perioada 2010-2015, X GPL a desfasurat activitate de comert cu amanuntul al carburantilor pentru autovehicule in magazine specializate si comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi si al produselor derivate.

2. Pentru achizițiile de gaz petrolier lichefiat (GPL) societatea a inregistrat facturile emise de furnizori in aceasta perioada.

La rubrica «Denumirea produselor» din facturi este in scris GPL auto, GPL auto gaz, U.M.-litri, cantitate, pret, valoare, valoare TVA, fara a purta nicio mentiune cu privire la accizele percepute, asa cum prevad dispozitiile legale sus citate.

3. Urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale prin adresele nr.MBC-AIF x/15.12.2016, nr.x/06.02.2017 si nr.x/03.03.2017, in data de 22.05.2017 anterior incheierii inspectiei fiscale societatea a prezentat adresa nr. x/22.05.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr.x/22.05.2017 si adresa nr.x/22.05.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr.x/24.05.2017, insotite de urmatoarele :

Adresa nr.x/22.05.2017:

- adresele I-G T nr. x, x, x, x, x, x, x, x, x/31.03.2017;
- adresa B W I nr. x/31.03.2017 ;

- adresa I Co , fara numar;
- adresa C nr. x/06.04.2017;
- adresa M si I G nr. x/03.04.2017;
- adresa N G nr. x/07.04.2017.

Adresa nr. x/22.05.2017 :

- adresa F , fara numar, pentru perioada 2011-2014, avand atasate facturile de achizitie GPL nr. x06.01.2011, nr. x/17.012.011 si nr. x/21.01.2011 emise de furnizorii D si A G O C .

Din verificarea documentelor prezentate cu adresele de mai sus s-au constatat urmatoarele :

I. 1. Referitor la furnizorul I –G T :

A. Prin adresa nr.x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor emise in luna ianuarie 2011 (nr.x/05.01.2011, nr.x/07.01.2011, nr.x/07.01.2011, nr.x/07.01.2011) a fost achitata de furnizorul sau, SC R L GAS SRL, cu OP nr. x/30.1.22010...” ;

- aviz R G – I –G T SRL nr. x/04.01.2011, in copie, nu este vizat pentru conformitate cu originalul;

- factura R G – I-G T SRL nr.x/04.01.2011 pentru cantitatea de x t GPL, in copie, nu este vizata pentru conformitate cu originalul ;

- facturile emise de I-G T SRL catre X x/05.01.2011, nr. x/07.01.2011, nr. x/07.01.2011, nr. x/07.01.2011 sunt in copie ilizibila nefiind respectate prevederile art.155 alin.19 lit.f din Codul fiscal, cu privire la continutul obligatoriu al informatiilor din factura referitoare la beneficiarul marfii;

- factura nr. x/05.01.2011 nu figureaza in documentele prezentate in copie, “conform cu originalul” aferente lunii ianuarie 2011 fiind prezentata factura nr. x/05.01.2011 vizata “conform cu originalul” ;

- din verificarea facturilor de mai sus, vizate pentru conformitate cu originalul nu se poate stabili faptul ca marfa facturata (GPL) provine din factura nr. x/04.01.2011.

B. Prin adresa nr. x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor emise in luna noiembrie 2014 a fost achitata de furnizorii societatii A G O C si de L , iar facturile au fost achitate.

C. Prin adresa nr. x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor emise in luna noiembrie 2014 a fost achitata de furnizorii societatii, AGO Co si de A P S, iar facturile au fost achitate.

D. Prin adresa nr. x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor emise in luna noiembrie 2014 a fost achitata de furnizorul societatii AGO Co, iar facturile au fost achitate.

E. Prin adresele nr.x/31.03.2017, nr.x/31.03.2017, nr.x/31.03.2017 si nr.x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor de achizitie de GPL in lunile aprilie, mai, iunie si iulie 2015 au fost achitate de furnizorii AGO Co, L, APS, iar facturile au fost achitate.

2. Referitor la furnizorul I Co : factura nr. x/14.11.2011, prin adresa fara numar se mentioneaza “acciza aferenta facturii (...) a fost achitata de furnizorul M Galati asa cum

declara in factura nr. x/10.11.2011 si in Avizul de insotire nr. x/10.11.2011, fara a fi anexat niciun alt document.

3. Referitor la furnizorul Cx:

- prin adresa nr. x/06.04.2017 se mentioneaza ca pentru facturile nr. B1-x/16.08.2013, nr. B1-x/16.08.2013, nr. B1-x/19.08.2013, nr.B5-x/15.10.2013, nr.B5-x/23.10.2013, nr.B5-x/24.10.2013, nr.B5-x/25.10.2013 si nr.B5-x/26.10.2013 acciza a fost achitata de furnizorul B G I;

- facturile au inscrisa mentiunea acciza x lei/litru, fiind adaugata ulterior prezentarii exemplarelor originale.

4. Referitor la furnizorul F :

- facturile emise de D in luna ianuarie 2011 si de AGC in perioada octombrie-decembrie 2013 catre F nu sunt vizate pentru conformitate cu originalul si nu sunt insotite de documente de provenienta.

5. Referitor la furnizorul M si I: prin adresa nr.x/03.04.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor nr.x/24.04.2012 si nr.x/08.05.2012 a fost achitata de X catre L Romania si catre A , conform contractelor incheiate, fara a fi depuse documente care sa faca dovada platii si a provenientei.

6. Referitor la furnizorul B W I, prin adresa nr. x/31.03.2017 se mentioneaza ca acciza aferenta facturilor nr. x/14.03.2015, nr. x/16.03.2015, nr. x/16.03.2015, nr. x/01.04.2015 si nr. x/11.04.2015 au fost achitate de furnizorul KG Oil, iar facturile au fost achitate.

II. Fata de aspectele constatate, urmare verificarilor efectuate si explicatiilor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca documentele prezentate nu dovedesc ca achizitiile de GPL au acciza perceputa, respectiv faptul ca produsele energetice (GPL) achizitionate de X de la furnizori provin de la un antrepozitar autorizat, de la un destinatar inregistrat sau de la un importator, in conformitate cu pct.83 alin.31 si alin.32 din normele metodologice de aplicare a art. 206⁵³ din Codul fiscal.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit accize aferente cantitatilor de GPL achizitionate in perioada 2010-2015, aplicand formula de calcul prevazuta la pct.71 alin.2 lit.g din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, la o densitate estimata de 0,520-0,546 kg/litru produs energetic accizabil, in situatia in care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte densitatea la data achizitiilor, astfel:

- pentru anul 2010: t lei aferente cantitatii de x kg (x l) GPL achizitionate de la I –G T ;

- pentru anul 2011: t lei aferente cantitatii de x tone (x l) GPL achizitionate de la I –G T , de la F , de la I C si de la N –G ;

- pentru anul 2012: t lei aferente cantitatii de x kg (x l) GPL achizitionate de la I –G T si de la M si I G ;

- pentru anul 2013: t lei aferente cantitatii de x tone (x l) GPL achizitionate de la C si de la F;

- pentru anul 2014: t lei aferente cantitatii de x tone (x l) GPL achizitionate de la de la F si de la I –G T ;

- pentru anul 2015: t lei aferente cantitatii de x kg (x l) GPL achizitionate de la de la B W si de la I –G T .

III. Asa cum s-a retinut, potrivit dispozitiilor legale anterior invocate, in ceea ce priveste detinerea de produse energetice accizabile achizitionate:

- pe de-o parte, in afara unui antrepozit fiscal nu pot fi detinute decat produsele energetice accizabile pentru care acciza a fost înregistrată ca obligație de plată si pentru care detinatorii acestor produse trebuie sa justifice ca provin de la un antrepozitar autorizat, de la un destinatar înregistrat sau de la un importator;

- pe de alta parte, facturile emise de furnizorii produselor energetice accizabile trebuie sa respecte prevederile art. 155 din Codul fiscal, cu privire la elementele obligatorii care trebuie inscrise in facturi si care sa poarte mentiunea «accize percepute»."

In caz contrar, când pentru produsele accizabile deținute în afara antrepozitului fiscal nu se poate stabili că acciza a fost înregistrată ca obligație de plată, obligația de plată revine persoanei care nu poate justifica proveniența legală a produselor.

Prin urmare, nu pot fi retinute afirmatiile societatii privind justificarea pe parcursul inspectiei fiscale a achitarii accizei de catre furnizori si posibilitatea verificarii exactitatii celor inscrise in facturile fiscale prin control incrucisat, cata vreme obligatia inregistrarii corecte a operatiunilor revine contestatarei, iar potrivit dispozitiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"Art. 64 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice."

"Art. 72 - Forta probanta a documenetlor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impozitare."

"Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Astfel, simpla prezentare a unor adrese intocmite si semnate de furnizori, cu caracter informativ privind modul de achitare a accizei inscrise in facturi, insotite de facturi si documente de plata, intre care multe sunt ilizibile, aspect constatat si in timpul inspectiei fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, societatea nu a depus niciun document suplimentar fata de cele prezentate in timpul controlului care sa justifice faptul ca achizițiile de GPL au acciza perceputa, respectiv sa faca dovada ca produsele energetice achizitionate provin de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau de la un importator fata de cele prezentate in timpul controlului si care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art.276 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

In consecinta, in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit accize aferente gaz petrolier lichiefiat, astfel incat contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de y2 lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.206 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.83 si pct.107 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.64, art.72, art.73 si art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct. 10.2-10.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Preşedintelui ANAF nr. 3741/2015:

DECIDE

1. Suspenda, in parte, solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere nr. F-MJ x/30.05.2017 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-AFCM, pentru accize aferente gaz petrolier in suma totala de y1 lei, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. MJ x/30.05.2017 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-AFCM, pentru accize aferente gaz petrolier in suma totala de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

