

DECIZIE nr. 643/15.06.2021

privind soluționarea contestației formulate de

societatea X ... SRL,

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
TMR-DGR ... /16.06.2015 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /20.04.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție fiscală persoane juridice contribuabili mijlocii 2 cu adresa nr. ... /19.04.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.04.2021, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /... /17.07.2015 emisă de către D.G.R.F.P. Timișoara, în considerarea Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale din data de 09.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți în dosar nr. ... /P/2019, definitivă conform Minutei penale din data de 26.02.2021, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015, a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X ... SRL,

CUI RO ... ,

cu sediul în ... , str. ... , nr....., jud.Timiș

având sediul procesual ales la Cabinet avocat

din ... , str. ... , nr., cod poștal ... , jud. Timiș

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR-DGR ... /16.06.2015 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR ... /20.04.2021.

Societatea X ... SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-TM ... /22.04.2015** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM ... /22.04.2015** de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, prin care în sarcina sa s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- accesorii aferente TVA: ... lei.

Prin **Decizia nr. ... /... /17.07.2015** emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus *suspendarea soluționării* contestației formulată de X ... SRL pentru suma totală de ... lei a cărei componență a fost precizată la alineatul precedent.

Împotriva Deciziei nr. ... /... /17.07.2015 a D.G.R.F.P. Timișoara, petenta a formulat acțiune în contencios administrativ, Înalta Curte de Casație și Justiție admitând recursul declarat de către recurenta X ... SRL împotriva Sentinței civile nr. ... /28.03.2016 a Curții de Apel Timișoara, cu consecința anuării în parte a Deciziei nr. ... /... /17.07.2015 și a obligării D.G.R.F.P. Timișoara la soluționarea contestației pentru partea care nu privește achizițiile de combustibil de la ... SRL și pentru care organele fiscale de control au sesizat organele penale prin Sesizarea penală nr. ... /09.05.2014.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara **a reluat parțial procedura** administrativă de soluționare a contestației, la data de 29.08.2019 fiind emisă Decizia nr. ... /29.08.2019 în legătură cu suma de ... lei (... lei – ...) reprezentând:

- impozit profit: ... lei
(... lei – ... lei);
- accesorii aferente impozitului pe profit: ... lei
(... lei – ... lei –
... lei), din care:
 - dobânzi de întârziere = ... lei;
 - penalități de întârziere = ... lei;
- TVA: ... lei
(... lei – ... lei);
- accesorii aferente TVA: ... lei
(... lei – ... lei –
... lei), din care:
 - dobânzi de întârziere = ... lei;
 - penalități de întârziere = ... lei;

finalizată prin emiterea Deciziei nr. ... /29.08.2019 fiind soluționată pe fond contestația petentei în legătură cu această sumă, pentru diferența de ... lei soluționarea contestației rămânând suspendată.

Cu adresa ... /16.03.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /19.03.2021, Serviciul Juridic al D.G.R.F.P. Timișoara a comunicat minuta hotărârii definitive pronunțată de Tribunalul Mehedinți în data de 26.02.2021 în dosarul nr. ... /... /2020, prin care s-a respins ca nefondată plângerea A.J.F.P. Timiș împotriva ordonanței din data de 09.07.2020 în dosarul ... /P/2019 al

Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, față de numitul X , reprezentant al X ... SRL

Totodată, cu adresa ... /... /**29.03.2021**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /01.04.2021, petenta a formulat Cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației pentru partea care privește achizițiile de combustibil de la furnizorul SRL, a cărei procedură de soluționare a contestației a fost suspendată prin Decizia nr. ... /... /17.07.2015, având în vedere Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți în cadrul dosarului de urmărire penală nr. ... /P/2019, având în vedere că, potrivit art. 214 alin. 3 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Reprezentanta petentei subliniază incidența art. 214 alin. 1 lit. a) raportat la pct. 10.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind Instrucțiunile de aplicare a art. 214 din Titlul IX Cod procedură fiscală (în vigoare la data suspendării contestației), care, în opinia sa, instituie în sarcina organului de soluționare a contestației obligația de a se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.

D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. **TMR_DGR ... /05.04.2021**, a solicitat A.J.F.P. Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii să-și precizeze punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale dată prin Ordonanța de clasare după încetarea urmăririi penale din data de 09.07.2020 în dosarul nr. ... /P/2019, rămasă definitivă prin Minuta penală din data de 26.02.2021 pronunțată de Tribunalul Mehedinți – Secția Penală.

Serviciul de Inspecție fiscală persoane juridice contribuabili mijlocii 2 din cadrul Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu **adresa nr. ... /19.04.2021**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.04.2021, în care a precizat următoarele:

În Sesizarea penală nr. ... /09.05.2014 (dosar de urmărire penală nr. ... /P/2019) sumele care se regăsesc într-un posibil prejudiciu sunt compuse din impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări/dobânzi aferente în sumă de ... lei, penalități de întârziere în sumă de ... lei, diferența TVA în sumă de ... lei, majorări/dobânzi aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, aceste sume regăsindu-se în totalitate și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-TM ... /22.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /22.04.2015 întocmit la X ... SRL;

De asemenea, a precizat și faptul că „în urma analizării motivării rezoluției de scoatere de sub urmărirea penală ne menținem constatările din

cadrul inspecției fiscale, deoarece deși facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a societății, pentru aceste operațiuni nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice, care să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă și în concluzie, aceste achiziții nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Prin urmare SC X ... SRL nu are dreptul de deducere pentru suma de ... lei, la această sumă, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe lângă diferența la TVA au fost stabilite și cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, la această sumă organul de control a stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări/dobânzi aferente în sumă de ... lei, penalități de întârziere în sumă de ... lei.”

În concluzie, organele de inspecție fiscală arată că își mențin în totalitate propunerea de respingere a contestației formulată de petentă.

Având în vedere cele mai sus precizate, raportat la suma stabilită prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /22.04.2015, contestată, respectiv la faptul că urmare Deciziei nr. ... /... /17.07.2015 de suspendare a soluționării contestației, D.G.R.F.P. Timișoara a reluat parțial procedura administrativă cu consecința emiterii Deciziei nr. ... /29.08.2019 soluționând pe fond contestația pentru suma totală de ... lei (comunicată petentei în condițiile legii), rezultă că urmare finalizării procesului penal din dosarul penal nr. ... /P/2019 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, D.G.R.F.P. Timișoara **va relua procedura administrativă de soluționare a contestației și pentru diferența în sumă totală de ... lei** reprezentând:

- impozit profit ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit= ... lei;
- penalități de întârziere = ... lei;

- TVA ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA = ... lei;
- penalități de întârziere =... lei.

Învedereăm că din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205, art. 206 și art. 207 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. ... /... /17.07.2015 emisă de către D.G.R.F.P. Timișoara.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației în legătură cu suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA împreună cu accesoriile aferente, a cărei componentă a fost precizată mai sus, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM ... /22.04.2015.

I. Petentă solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-TM ... / 22.04.2015 (denumita în continuare „*Decizia de Impunere*”), emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, Contribuabili Mijlocii (denumită în continuare „*ANAF*”), pentru următoarele sume:

- Impozit pe profit constatat suplimentar pe perioada 01.01.2011 - 30.06.2014 în suma de ... lei și obligații fiscale accesorii în suma de ... lei;

- TVA constatată suplimentar pe perioada 01.12.2010 - 30.06.2014, în suma de ... lei și obligații fiscale accesorii în suma de ... lei;

- Anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /22.04.2015, înregistrat cu numărul ... /23.04.2015 la Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii Timiș (în continuare „*Raportul de Inspecție*”), pe baza căruia s-a emis decizia de impunere.

Suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA cu accesorii aferente în legătură cu care s-a investit D.G.R.F.P. Timișoara cu soluționarea pe fond a contestației conform precizărilor din preambulul prezentei decizii este inclusă în suma totală contestată de ... lei.

Situația de fapt și constatările echipei de inspecție fiscală

X ... SRL, persoană juridică română, având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO ... , reprezentată legal prin domnul X Ioan ... , în calitate de administrator statutar al societății, având domiciliul fiscal în localitatea ... , str. ... , nr. ... , județul Timiș, își desfășoară în principal activitatea în domeniul transporturilor rutiere de mărfuri, fiind înființată din anul 2002.

Mai desfășoară și activitate de exploatare balastieră, deținând în acest scop permise de exploatare emise de Agenția Națională pentru Resurse Minerale, respectiv avize de gospodărire a apelor emise de Administrația Bazinală de Apă Banat enumerate pe larg de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de Inspecție (paginile 5 și 15).

Activitățile prestate sunt efectuate cu mijloace de transport (autovehicule destinate transportului de materiale de construcții - în principal balast) și utilaje (excavatoare, cilindri compactori, buldozere, autogredere, etc.) aflate în proprietatea petentei și care sunt exploatate de personal calificat, cu pregătire în domeniu.

Prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere comunicate societății în data de 23 Aprilie 2015, organele de inspecție fiscală:

- au calculat impozit pe profit suplimentar pe perioada 01.01.2011 - 30.06.2014 în suma de ... lei și obligații fiscale accesorii în suma de ... lei;

- au constatat o TVA suplimentară pe perioada 01.12.2010 - 30.06.2014, în suma de ... lei (prin constatarea acestei sume ca TVA nedeductibilă, deși rambursat cu control ulterior) și obligații fiscale accesorii în suma de ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale finalizate prin emiterea raportului de inspecție și a deciziei de impunere, au fost preluate și constatările organelor de control înscrise în Procesul Verbal nr. ... /09.05.2014 (despre numărul de înregistrare a luat cunoștință din cuprinsul Raportului de Inspecție). Cu această ocazie a fost efectuat un control inopinat care a vizat verificarea relațiilor comerciale derulate de petentă cu SRL, fiind stabilite următoarele obligații fiscale suplimentare:

- impozit pe profit constatat suplimentar în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii în cuantum de ... lei (... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere);

- TVA constatată suplimentar în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei (... lei dobânzi și ... penalități de întârziere);

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală, suma totală din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală este compusă din următoarele obligații fiscale:

A. Impozit pe profit constatat suplimentar în cuantum de ... lei, după cum urmează:

A.1. Impozit suplimentar în suma de ... lei datorat neacordării deductibilității unor cheltuieli legate de achizițiile de combustibili de la comerciala SRL (cheltuieli în cuantum de ... lei);

A.2. Impozit suplimentar în sumă de ... lei datorat neacordării deductibilității unor cheltuieli legate de achizițiile de combustibili de la comerciala ... SRL (cheltuieli în cuantum de ... lei);

A.3. Impozit suplimentar în sumă de ... lei datorat urmare neacordării deductibilității unor cheltuieli cu achizițiile de pilote, burdufuri, cearceafuri, cuverturi, saltele, perini, lenjerii de pat, fețe de masă efectuate de la ... SRL și SRL (cheltuieli în cuantum de ... lei);

A.4. Impozit suplimentar în sumă de ... lei datorat urmare neacordării deductibilității unor cheltuieli cu concediile administratorului societarii și familiei acestuia (cheltuieli facturate de SRL în cuantum de ... lei);

A.5. Impozit suplimentar în sumă de ... lei datorat urmare neacordării deductibilității unor cheltuieli cu achizițiile de granit efectuate de la ... SRL (cheltuieli în cuantum de ... ,... lei);

B. TVA constatată suplimentar în cuantum de ... lei, după cum urmează:

B.1. TVA neadmisă la deducere în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la comerciala SRL (achiziții în cuantum de ... lei);

B.2. TVA neadmisă la deducere în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la comerciala ... SRL (cheltuieli în cuantum de ... lei);

B.3. TVA neadmisă la deducere în cuantum de ... lei urmare achizițiilor efectuate de la un neplătitor de TVA, în speță PF , reprezentând achiziții de puiet pește în valoare de ... lei;

B.4. TVA neadmisă la deducere în sumă de ... lei aferentă unor achiziții de pilote, burdufuri, cearceafuri, cuverturi, saltele, perini, lenjerii de pat, fețe de masă efectuate de la ... SRL și ... SRL (cheltuieli în cuantum de ... lei);

B.5. TVA neadmisă la deducere în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de granit efectuate de la SC ... SRL (cheltuieli în cuantum de ... ,... lei).

Separat de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit și:

C. Obligații fiscale accesorii, în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei), aferente obligațiilor fiscale principale de la literele A) și B) de mai sus.

Având în vedere că D.G.R.F.P. Timișoara s-a investit cu soluționarea pe fond a contestației doar în legătură cu capetele de cerere referitoare la operațiunile derulate de petentă cu partenerul său comercial, societatea ... SRL, mai jos vom reda argumentele de fapt și de drept precizate de reprezentantul petentei în legătură cu această stare de fapt care a generat obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei împreună cu accesoriile aferente acestora – punctele **A.1** și **B.1.** de mai sus.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei (pct. A.1 din contestația formulată), petenta redă constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv faptul că acestea au considerat că achizițiile de combustibili efectuate de la furnizorul ... SRL nu pot fi demonstrate ca fiind rezultatul unor livrări. Pe cale de consecință, organele de control, în conformitate cu dispozițiile art. 11 coroborat cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (denumit în continuare Codul fiscal actualizat), au stabilit că aceste cheltuieli nu pot fi considerate ca fiind deductibile la calculul rezultatului fiscal.

În opinia petentei, echipa de inspecție fiscală nu analizează aceste tranzacții derulate și face trimitere la constatările organelor de control înscrise în Procesul verbal nr. ... /09.05.2014. Valoarea celor 3 facturi emise în cursul anului fiscal 2011 este de ... din care ... lei valoarea fără TVA și ... TVA aferentă.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (pct. B.1. din contestația formulată) în legătură cu care petentei nu i-a fost acordat dreptul de deducere, aceasta reiterează constatările organelor de inspecție fiscală, arătând că acestea au invocat în principiu aceleași argumente ca cele precizate la secțiunea privind impozitul pe profit (A.1.) cu consecința neacordării dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizorul ... SRL.

Analizând conținutul economic al celor trei facturi, organele de control au constatat că nu poate fi demonstrat faptul că a avut loc o tranzacție, iar

achizițiile astfel efectuate nu sunt urmarea unor livrări conforme cu art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, actualizat.

Astfel, deși facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a petentei, inspecția fiscală a concluzionat că nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice care să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă, rezultând că aceste achiziții nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Petenta prezintă motivele de nelegalitate a actelor fiscale contestate, mai jos redăm argumentele referitoare la capetele de cerere privind operațiunile derulate cu furnizorul SRL, astfel:

A.1. Petenta subliniază la **subpct. 1.** faptul că toate operațiunile constând în achiziții de combustibili de la SC SRL au la bază operațiuni reale, intenționând să demonstreze că la baza facturilor de achiziții combustibili emise de furnizorul SRL stau la baza operațiuni reale, justificate prin contract de vânzare - cumpărare, avize de însoțire a mărfii semnate atât de persoane ce reprezentau furnizorul, cât și de persoane ce reprezentau petenta, facturi și alte documente justificative, documente ce atesta plata acestora, ș.a.m.d.

Cât privește furnizorul de combustibili SRL, petenta arată că la momentul derulării acestor operațiuni, aceasta se găsea într-o stare juridică normală ce îi permitea să deruleze astfel de operațiuni, în funcție de datele publice existente la momentul respectiv, petenta a procedat la verificarea formală a furnizorului, verificări ce au urmărit în principal: validitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA, existența propriu-zisă a acestuia și a reprezentantului legal (ex: aspect constatat la semnarea însăși a contractului de vânzare cumpărare), existența vreunei stări de inactivitate fiscală, dacă se găsea într-o eventuală stare de insolvență etc. Cu ocazia acestor verificări nu au fost constatate nereguli.

Contestatoarea a înțeles să puncteze aceste aspecte pentru a scoate în evidență buna credință a societății atunci când a hotărât să cumpere combustibili de la această societate și numai în urma unor verificări prealabile în condițiile în care organele de inspecție fiscală au prezentat informații de natură a reliefa comportamentul necorespunzător al furnizorului și a reprezentantului său legal.

Achizițiile de combustibili au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile. Facturile de lei aferent au fost achitate de către societate și înregistrate pe cheltuieli în momentul dării în consum. Pe cale de consecință, societatea a obținut profit din servicii de transport rutier și din vânzarea produselor de balastieră, achitând la bugetul de stat impozitul pe profit aferent acestor tranzacții, lucru de altfel necontestat de echipa de inspecție fiscală.

Toate operațiunile de achiziții combustibili au la baza operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: facturi, avize de însoțire a mărfii semnate de reprezentantul societății furnizoare și beneficiare, note de intrare-

recepție și constatare diferențe, fișe de magazie, bonuri de consum, documente aduse și la cunoștința organelor de inspecție fiscală.

Petenta atrage atenția că nu poate face obiectul unei analize care să conducă la reconsiderarea unor achiziții așa cum prevăd dispozițiile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achizițiile de combustibili efectuate de la furnizorul ... SRL sunt reale și au deservit realizării unor operațiuni impozabile și implicit realizării de venituri.

În cuprinsul Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, organele de inspecție fiscală au analizat nivelul consumurilor de combustibili din luna septembrie 2011 raportat la lunile octombrie 2011 și noiembrie 2011, respectiv au analizat ponderea cheltuielilor cu combustibilii în total venituri obținute din activitatea de baza în luna septembrie 2011 față de același indicator pentru lunile octombrie 2011, noiembrie 2011 și media perioadei ianuarie 2011 - noiembrie 2011. Organele de inspecție fiscală au înțeles să procedeze astfel pentru a scoate în evidență eventuale anomalii în consumul de combustibili înregistrat la nivelul lunii septembrie 2011 și în final pentru a demonstra că aceste consumuri nu puteau fi efectuate dacă nu erau în prealabil achiziționate.

Prin contestația formulată împotriva Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. ... /06.06.2014, petenta a înțeles să aducă argumente care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, dintre care reiterează:

„Luna septembrie este, de regulă, în fiecare an, o lună în care societatea funcționează la capacitate peste normal;

-nu poate fi admisă comparația consumului de combustibil din luna septembrie cu luni precum octombrie și noiembrie, întrucât, odată cu răcirea vremii și venirea anotimpului ploios și răcoros, și activitatea societății se reduce în mod considerabil;

-este pertinentă o asemenea comparație cu luni similare precum mai 2011 - august 2011 sau cu perioade similare din anii următori,

-consumul de combustibili nu este obligatoriu a se reflecta în nivelul veniturilor aferente activității de bază facturate, întrucât:

a) fie există posibilitatea nefacturării în cadrul aceleiași luni a veniturilor din prestări servicii de transport rutier sau venituri din vânzarea produselor balastiere;

b) fie acest combustibil a fost utilizat pentru exploatarea balastiere existând un stoc de produse extrase și nefacturate.

Că veniturile din activitatea de bază nu au crescut proporțional, ci nivelul consumurilor de combustibili nu este obligatoriu a se întâmpla având în vedere printre altele caracterul sezonier al activității, gradul de depreciere al utilajelor și alți factori incidenți, organele de inspecție fiscală nemotivând pe baza de probe sau constatări proprii că acest consum nu ar fi unul real. Or, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organelor de inspecție fiscală atunci când afirmă că acest consum de combustibili nu este unul real ci doar unul atipic pentru o lună de activitate intensă."

Aducând aceste argumente în procedura contestației administrative formulate împotriva Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, cu ocazia inspecției fiscale concretizate prin Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au schimbat criteriile după care au fost analizate consumurile de combustibili ale societății. Astfel, au fost analizate consumurile de combustibili, nu pentru o lună, ci pentru perioada 01.08.2011 - 31.10.2011, în comparație cu perioade de referință similare din anii 2012 și 2013, urmărindu-se ponderea consumurilor de carburanți în total venituri, situația consumurilor medii totale a utilajelor/ora fiind întocmită centralizatoare ale consumurilor/oră.

Inconsecvența organului de inspecție fiscală în modul de abordare al consumurilor de combustibili duce la concluzia că, cel puțin, într-o primă fază (Procesul Verbal nr.... /09.05.2014), raționamentul utilizat a fost unul greșit și nefundamentat și pe cale de consecință constatările cu privire la diferențele de impozit pe profit sunt eronate.

Schimbând criteriile după care sunt analizate consumurile de combustibili, organul de inspecție fiscală își recunoaște, practic, propria culpă, în baza căreia a stabilit prejudiciul și a dispus măsurile asigurătorii inițiale.

Analizând, după noi criterii, consumurile de carburanți pentru perioada 01.08.2011 - 31.10.2011, cantitățile de combustibili provenite de la furnizorul ... SRL sunt analizate „la grămadă”, împreună cu cele achiziționate de la furnizorul ... SRL și de la alți furnizori de profil. Despre cantitățile de combustibili achiziționate de la furnizorul ... SRL și de la ceilalți furnizori, în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, nu s-a pus nicio clipă la îndoială realitatea acestor achiziții. Câtă vreme consumurile de carburanți sunt analizate de această manieră petenta înțelege că înseși organele de inspecție fiscală admit realitatea acestor achiziții, și pe cale de consecință, este recunoscută și realitatea achizițiilor efectuate de la ... SRL.

Întrucât au fost analizate consumurile de combustibili din perioada 01.08.2011 – 31.10.2011, iar aceste analize vizează inclusiv achizițiile pe care petenta le-a efectuat de la ... SRL, în legătură cu care cu ocazia susținerii orale, reprezentantul petentei a precizat că aceste obligații suplimentare au fost anulate definitiv de instanțele de contencios administrativ.

Odată recunoscută realitatea operațiunilor de aprovizionare cu combustibili pe relația cu ... SRL, petenta arată că nu poate fi făcută răspunzătoare de încălcarea prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, actualizat, potrivit cărora sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal *„cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz potrivit normelor”.*

Este adevărat că aceste cheltuieli trebuie să aibă la bază documente justificative, potrivit legii, însă pentru a fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal trebuie făcută dovada că acestea nu au deservit efectuării operațiunii sau intrării în gestiune așa cum prevede textul legal în vigoare la momentul derulării operațiunii. Or, realitatea realizării acestor operațiuni petenta înțelege să o dovedească atât cu înscrisurile solicitate de organele de inspecție fiscală, cât și cu alte documente colaterale, precum cele specifice intrării în gestiune pe care textul legal le prevede în mod expres. Așadar scopul documentelor justificative este de a dovedi realitatea operațiunilor de aprovizionare și nu dacă, formal, sunt corect întocmite "conform legii".

Așa cum s-a arătat și în cuprinsul Procesului Verbal, cantitățile achiziționate au avut la bază un contract de vânzare cumpărare încheiat cu petenta, iar expedierea mărfurilor s-a realizat în cvasitotalitatea cazurilor de către furnizor, pe bază de avize de însoțire a mărfii. Faptul că informații precum numărul de înmatriculare a mijlocului de transport nu sunt trecute pe aceste avize nu sunt de natură să dovedească neefectuarea operațiunilor. Când privește intrarea în gestiune, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative prevăzute de O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: nota de recepție și constatare diferențe, fișa de magazie, bonurile de consum, toate întocmite manual și nu cu ajutorul tehnicii de calcul etc. Aceste documente (de recepție și consum) sunt semnate de întocmire de persoane cu atribuții în acest sens, fiind angajată răspunderea acestora conform reglementărilor contabile în vigoare.

Nu a fost încălcat în niciun fel regimul juridic și fiscal al formularului „Aviz de însoțire a mărfii” reglementat de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. ... /1991, republicată, acesta respectând circuitul și fiind corect arhivat atât la furnizor, cât și la beneficiarul final al transporturilor.

Circuitul combustibilului a fost prezentat și în fața organelor de inspecție fiscală cu ocazia încheierii Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, respectiv prin Nota Explicativă luată administratorului societății, dl. X Ioan ... , însă poziția exprimată nu a fost luată în considerare, petenta înțelegând că în felul acesta a fost făcută părtașă la o potențială fraudă ce privea bugetul consolidat al statului de sume importante.

Contestatoarea atrage atenția că, în toate cazurile, a înțeles să plătească contravaloarea combustibilului prin intermediul instituțiilor bancare evitând în felul acesta orice fel de speculații care ar pune la îndoială modalitatea de decontare a acestor facturi. În justificarea celor arătate au fost ridicate copii după documentele de plată.

Petenta arată că a luat la cunoștința din cuprinsul Procesului Verbal de comportamentul fiscal (ulterior verificărilor prealabile) al furnizorului ... SRL, însă nu poate fi făcută răspunzătoare de neplata eventualelor obligații

fiscale generate de aceste operațiuni. Ba din contră, din cuprinsul Procesului Verbal, rezultă că toate livrările efectuate către societate au fost declarate de furnizorul ... SRL, inclusiv în declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Problemele constatate la acesta sunt legate de sursa de aprovizionare a cantităților de combustibili refacturate societății. Deși ... SRL a declarat propriile achiziții de combustibili, petenta înțelege ca nu s-a putut confirma propria sursa de aprovizionare a combustibilului. Buna intenție a societății poate fi observată și din cuprinsul declarațiilor informative semestriale (cod 394) depuse la organele fiscale, unde societatea contestatoare a înțeles să declare conform dispozițiilor legale toate achizițiile de marfă pe care le-a realizat de la acest furnizor.

Întrucât achizițiile de combustibili efectuate de la furnizorul ... SRL și care totalizează ... lei, sunt punctul de plecare pentru diferențele de impozit pe profit și taxa pe valoare adăugată (în acest caz cele două impozite fiind interdependente) și având în vedere demersurile pe care petenta le-a întreprins, aceasta înțelege să invoce și în ce privește impozitul pe profit jurisprudenta Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség (C-80/H), și Peter David împotriva Nemzeti Adó és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség (C-142/11).

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în Cauza C-80/11, s-a conchis că legislația comunitară „se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pe motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea **existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.**”

Petenta înțelege astfel că și în ce privește impozitul pe profit, în contextul în care X ... SRL nu a dispus în niciun moment de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unor fraude în sfera emitentului furnizor menționat, din jurisprudența citată se desprind următoarele idei:

1) petenta nu era obligată să verifice proveniența mărfurilor livrate de ... SRL.

2) nu era de datoria societății petente să verifice dacă acest furnizor avea sau nu capacitatea de a transporta mărfurile comercializate (în cauza C-80/11 emitentul facturilor de bușteni nu dispunea de niciun camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora) și urmare acestui fapt să verifice dacă s-au menționat numerele mijloacelor de transport ce au deservit acestor operațiuni, dacă aceste numere există și sunt corecte.

3) petenta nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nedeclararea și neplata TVA și a impozitului pe profit rezultate în urma realizării acestor acte de comerț.

4) petenta nu poate fi privată de dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibili doar pentru că nu dispune și de alte documente justificative în afara facturilor controlate.

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în Cauza C-142/11, s-a conchis că legislația europeană trebuie interpretată „că se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pe motivul că emitentul facturii aferente acestor livrări /servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrări/prestații.” Petenta învederează că această hotărâre pronunțată în materie de TVA este în egală măsură aplicabilă și în cazul impozitului pe profit. Din această cauză supusă judecății contestatoarea înțelege că nu i se poate refuza dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilii și a TVA aferente pe motivul că emitentul facturilor este suspectat de săvârșirea unor nereguli. Și în cauza C-142/11 invocată, emitentul facturii, la data controlului fiscal se află în lichidare, nu a fost posibilă contactarea fostului reprezentant, iar acesta din urma nu predase niciun document administratorului judiciar. Petenta solicită să se constate coincidența stărilor de fapt identificate și de organele de inspecție fiscală cu ocazia efectuării verificărilor încrucișate în cazul furnizorului ... SRL despre care petenta înțelege că la data Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014 era radiat (radierea s-a produs începând cu data de 20.01.2014 conform sentinței nr. ... /13.12.2013).

În ipoteza în care acest furnizor a participat la săvârșirea unor fraude fiscale, societății nu i se poate reconsidera dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilii și a TVA aferente, fără ca organele de inspecție fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că societatea știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de acest furnizor.

Petenta solicita să se ia act de această stare de fapt neargumentată acesteia de către organele de control. De altfel nu este posibil ca o societate care are un comportament fiscal ireproșabil așa cum este și cazul petentei (în acest sens fiind invocate cuantumul sumelor declarate și modul de achitare al acestora de la momentul înființării și până la zi) să fie „sanționată” doar pentru că unul dintre furnizori face obiectul unei anchete penale de care aceasta a luat cunoștința abia cu ocazia verificării la care a fost supusă și care s-a încheiat odată cu întocmirea Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014.

De asemenea, contestatoarea înțelege să invoce în susținerea cauzei sale și Decizia 439/2004 a Curții Europenele Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge si Etat belge vs. Recolta R... cling SPRL data pentru taxa pe valoarea adăugată și care, pe cale de consecință, este aplicabilă și impozitului pe profit. Astfel, *„în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art. 17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a TVA sau altor fraude.”*

Contestatoarea solicită să se constate că organele de inspecție fiscală nu prezintă **elemente obiective** de natură să probeze că aceasta cunoștea la momentul efectuării achizițiilor de combustibili că furnizorul ... SRL putea fi suspectat ca fiind implicat într-o fraudă fiscală. Cele susținute de organele de inspecție fiscale nu au fost probate în niciun fel (concluziile fiind trase într-un fel a posteriori și doar în baza unor sesizări ale organelor judiciare), astfel că petenta solicită recunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor cu combustibilii și a TVA aferente.

Un alt aspect neanalizat de organele de inspecție fiscală este cel privind momentul considerării ca deductibile/neductibile a cheltuielilor cu combustibilii. Societatea petentă consideră ca nelegală și injustă decizia echipei de inspecție fiscală de a respinge deductibilitatea sumelor reprezentând cheltuielile înregistrate de societate cu achiziția de combustibili, în momentul achiziționării acestora, cheltuielile cu combustibilii fiind înregistrate cu ocazia scăderii acestora din gestiune și nu la momentul achiziției lor.

De asemenea, nu a fost analizată metoda contabilă de descărcare din gestiune a cantităților de combustibili recepționate, existând posibilitatea ca o parte din cantitățile achiziționate de la furnizorul ... SRL să se regăsească pe stoc la finele lunii septembrie 2011, cu influențe în valoarea cheltuielilor cu combustibilul scăzut din gestiune pe seama consumului. Metodele contabile, stabilite prin reglementari legale în vigoare, privind ieșirile din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil așa cum prevede art. 19, alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă tocmai voința legiuitorului în acest sens. Astfel „pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Acesta a fost principiul (deductibilitatea cheltuielilor care conduc la obținerea de venituri impozabile) aplicat de societate atunci când a considerat deductibile la calculul profitului impozabil sumele reprezentând cheltuielile cu combustibili.

Prin documentele prezentate organelor de inspecție fiscală (facturi, avize de însoțire a mărfii, note de recepție, fișe de magazie, bonuri de consum, documente de plată) și care constituie probe la stabilirea bazei de impunere așa cum prevede art. 64 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Petenta a înțeles să dovedească actele și faptele care au stat la baza propriilor declarații fiscale așa cum prevede art.65, alin.(1) din același act normativ. Cu această ocazie, petenta a justificat că achizițiile de combustibili efectuate de sunt în fapt rezultatul unor activități economice concretizate în livrări de bunuri de la o persoană impozabilă.

Cu toate acestea organele de inspecție fiscală nu au înțeles să-și îndeplinească atribuțiile ce le revin potrivit art. 65, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cele conform cărora „sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii” revin organelor fiscale, singurele argumente desprinzându-se din ancheta penală la care a fost supusa ... SRL.

În plus, în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală, motivând în fapt propria constatare, s-au mulțumit să facă trimitere la Procesul Verbal nr. ... /09.05.2014; nu au mai purces la descrierea (analizarea) doar a tranzacțiilor derulate cu ... SRL, și, din contră, au renunțat la unele criterii de analiza a consumurilor de combustibili.

În concluzie, invocând atât legislația națională în domeniu, respectiv art. 19, art. 21, alin. 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazuri precum cazurile conexe C-80/11 și C-142/11 și Cazul C-439/04, petenta consideră că a adus suficiente argumente care să desființeze orice urmă de îndoială cu privire la realitatea operațiunilor realizate de petentă, problema de fond fiind astfel lămurită.

Petenta subliniază la **subpct. 2.** faptul că *nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nerespectarea obligațiilor fiscale declarative și de plată a furnizorului de combustibili.*

Un alt motiv pentru care nu poate fi reținut punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală este că societatea petentă nu poate fi făcută

răspunzătoare pentru nerespectarea obligațiilor fiscale declarative și de plată ale furnizorului ... SRL în urma verificărilor încrucișate efectuate la acest furnizor, valoarea mărfurilor vândute societății a fost considerată venit impozabil la aceasta, venit pentru care au fost/vor fi calculate sume cu titlu de impozit pe profit. Prin neacceptarea deducerii cheltuielilor cu mărfurile la societate, aceeași bază de impozitare va fi impusă din nou ceea ce este contrar principiilor generale de fiscalitate, având loc astfel o dublă impozitare. Prin recunoașterea veniturilor realizate din activitatea de baza (a se vedea partea legată de TVA colectată), aceeași masa impozabilă este din nou impozitată la societate. Practic este vorba de o nouă dublare a impozitării la nivelul societății și deci de o triplare a acesteia pe întreg circuitul comercial al mărfurilor tranzacționate.

Prin această abordare, organele de inspecție fiscală ar putea multiplica de „N” ori impunerea aceleiași mase impozabile. Spre exemplu, în cazul ... SRL, achizițiile de combustibili de la propriul furnizor nu este/va fi admis la deducere (prima impozitare), veniturile obținute din vânzarea acestor mărfuri la societatea X ... SRL au fost considerate venituri impozabile (a doua impozitare), achizițiile de combustibili efectuate de X ... SRL de la ... SRL nu au fost admise la deducere prin prezentul control (a treia impozitare), veniturile obținute de X ... SRL au fost considerate venituri impozabile (a patra impozitare) s.a.m.d. Având în vedere cele prezentate la punctele 1. și 2. din prezenta acțiune, petenta solicită să i se admită poziția față de constatările organelor de inspecție fiscală înscrise, într-o prima fază în Procesul Verbal nr. ... /09.05.2014 și, mai apoi în Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de Impunere, să se admită recunoașterea ca deductibile a cheltuielilor cu combustibilii în cuantum de ... ,69 lei și pe cale de consecință să se dispună admiterea contestației pentru acest capăt de cerere, respectiv anularea constatărilor înscrise în Raportul de Inspecție Fiscală, respectiv Decizia de impunere în ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei.

B.1. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA neacceptat la deducere, provenind din facturile emise de SC ... SRL

Punctul de plecare a organelor de inspecție fiscală în stabilirea nedeductibilității sumei de ... lei reprezentând TVA, ca urmare a reconsiderării tranzacțiilor derulate de societate cu ... SRL, l-a reprezentat Procesul Verbal nr. ... /09.05.2014.

Astfel, urmare adresei emisă de DCCO - BCCO Craiova - Serviciul de Combatere a Criminalității Organizate Gorj nr. ... /08.10.2013, adresă înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. ... /11.10.2013 și la Inspecție Fiscală sub nr. ... /14.10.2013 (informații preluate din cuprinsul Procesului Verbal), în zilele de 16, 25 aprilie 2014 și 06 mai 2014, societatea a făcut obiectul unui control inopinat în vederea verificării relațiilor comerciale pe care petenta le-a derulat cu ... SRL.

Cu această ocazie, s-a constatat că pentru achiziții de combustibili

Însumând ... lei, nu se poate demonstra că achizițiile efectuate de petentă sunt rezultatul unor livrări efectuate de ... SRL. Deși facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a societății, pentru aceste operațiuni nu se poate face dovada că reprezintă „*rezultatul unei activități economice concretizate în livrări de bunuri de la o persoană impozabilă*”.

Pentru aceste considerente, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei reprezentând TVA nu poate fi dedusă.

Petenta înțelege să invoce următoarele argumente:

1. Toate operațiunile constând în achiziții de combustibili de la ... SRL au la bază operațiuni reale

Petenta face aceste precizări pentru că intenționează să demonstreze că la baza facturilor de achiziții combustibili emise de furnizorul ... SRL stau operațiuni reale, justificate prin contract de vânzare - cumpărare, avize de însoțire a mărfii semnate atât de persoane ce reprezentau furnizorul ca și de persoane ce reprezentau societatea contestatoare, facturi și alte documente justificative, documente ce atestă plata acestora s.a.m.d.

Cât privește furnizorul de combustibili ... SRL, petenta arată că la momentul derulării acestor operațiuni, acesta se găsea într-o stare juridică normală ce îi permitea să deruleze astfel de operațiuni, în funcție de datele publice existente la momentul respectiv, a procedat la verificarea formală a furnizorului, verificări ce au urmărit în principal validitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA, existență propriu-zisă a acestuia și a reprezentantului legal (ex: aspect constatat la semnarea însăși a contractului de vânzare cumpărare), existența vreunei stări de inactivitate fiscală, dacă se găsea într-o eventuală stare de insolvență etc. Cu ocazia acestor verificări nu au fost constatate nereguli.

Petenta a înțeles să puncteze aceste aspecte pentru a scoate în evidență buna credință a societății atunci când a hotărât să cumpere combustibili de la această societate și numai în urma unor verificări prealabile în condițiile în care organele de inspecție fiscală au prezentat informații de natură a reliefa comportamentul necorespunzător al furnizorului și al reprezentantului său legal.

Achizițiile de combustibili au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile (pentru desfășurarea activității economice a Societății - transport rutier).

Facturile aferente au fost achitate de către societate și înregistrate pe cheltuieli în momentul dării în consum. Pe cale de consecință, societatea a obținut profit din servicii de transport rutier și din vânzarea produselor de balastieră, achitând la bugetul de stat impozitul pe profit aferent acestor tranzacții, lucru de altfel necontestat de echipa de inspecție fiscală.

Toate operațiunile de achiziții combustibili au la baza operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: facturi, avize de însoțire a mărfii semnate de reprezentantul societății furnizoare și beneficiare, note de intrare - recepție și constatare diferite, fișe de magazie, bonuri de consum,

documente aduse și la cunoștința organelor de inspecție fiscală.

Contestatoarea atrage atenția că societatea nu poate face obiectul unei analize care să conducă la reconsiderarea unor achiziții așa cum prevăd dispozițiile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achizițiile de combustibili efectuate de la furnizorul ... SRL sunt reale și au deservit realizării unor operațiuni impozabile și implicit realizării de venituri.

În cuprinsul Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, organele de inspecție fiscală au analizat nivelul consumurilor de combustibili din luna septembrie 2011 raportat la lunile octombrie 2011 și noiembrie 2011, respectiv au analizat ponderea cheltuielilor cu combustibilii în total venituri obținute din activitatea de baza în luna septembrie 2011 față de același indicator pentru lunile octombrie 2011, noiembrie 2011 și media perioadei ianuarie 2011 - noiembrie 2011. Organele de inspecție fiscală au înțeles să procedeze astfel pentru a scoate în evidență eventuale anomalii în consumul de combustibili înregistrat la nivelul lunii septembrie 2011 și în final pentru a demonstra că aceste consumuri nu puteau fi efectuate dacă nu erau în prealabil achiziționate.

Prin contestația formulată împotriva Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. ... /06.06.2014, petenta a înțeles să aducă argumente care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, dintre care reiterează:

„Luna septembrie este, de regulă, în fiecare an, o lună în care societatea funcționează la capacitate peste normal;

-nu poate fi admisă comparația consumului de combustibil din luna septembrie cu luni precum octombrie și noiembrie, întrucât, odată cu răcirea vremii și venirea anotimpului ploios și răcoros, și activitatea societății se reduce în mod considerabil;

-este pertinentă o asemenea comparație cu luni similare precum mai 2011 - august 2011 sau cu perioade similare din anii următori,

-consumul de combustibili nu este obligatoriu a se reflecta în nivelul veniturilor aferente activității de bază facturate, întrucât:

a) fie există posibilitatea nefacturării în cadrul aceleiași luni a veniturilor din prestări servicii de transport rutier sau venituri din vânzarea produselor balastiere;

b) fie acest combustibil a fost utilizat pentru exploatarea balastiere existând un stoc de produse extrase și nefacturate.

Nu este obligatoriu a se întâmpla având în vedere printre altele caracterul sezonier al activității, gradul de depreciere al utilajelor și alți factori incidenti, că veniturile din activitatea de bază nu au crescut proporțional, ci nivelul consumurilor de combustibili nu este obligatoriu a se întâmpla având în vedere printre altele caracterul sezonier al activității, gradul de depreciere al utilajelor și alți factori incidenti, organele de inspecție fiscală nemotivând pe baza de probe sau constatări proprii că acest consum nu ar fi unul real. Or, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organelor de inspecție fiscală atunci când afirmă că acest consum de combustibili nu este

unul real ci doar unul atipic pentru o lună de activitate intensă."

Aducând aceste argumente în procedura contestației administrative formulate împotriva Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, cu ocazia inspecției fiscale concretizate prin Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au schimbat criteriile după care au fost analizate consumurile de combustibili ale societății. Astfel, au fost analizate consumurile de combustibili, nu pentru o lună, ci pentru perioada 01.08.2011 - 31.10.2011, în comparație cu perioade de referință similare din anii 2012 și 2013, urmărindu-se ponderea consumurilor de carburanți în total venituri, situația consumurilor medii totale a utilajelor/ora fiind întocmite centralizatoare ale consumurilor/oră.

Inconsecvența organului de inspecție fiscală în modul de abordare a consumurilor de combustibili duce la concluzia că, cel puțin, într-o primă fază (Procesul Verbal nr.... /09.05.2014), raționamentul utilizat a fost unul greșit și nefundamentat și pe cale de consecință constatările cu privire la sumele reprezentând TVA neacceptat la deducere (... lei) sunt eronate.

Schimbând criteriile după care sunt analizate consumurile de combustibili, organul de inspecție fiscală își recunoaște, practic, propria culpă.

Analizând, după noi criterii, consumurile de carburanți pentru perioada 01.08.2011 - 31.10.2011, cantitățile de combustibili provenite de la furnizorul ... SRL sunt analizate „la grămadă”, împreună cu cele achiziționate de la furnizorul ... SRL și de la alți furnizori de profil. Despre cantitățile de combustibili achiziționate de la furnizorul ... SRL și de la ceilalți furnizori, în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, nu s-a pus nicio clipă la îndoială realitatea acestor achiziții. Câtă vreme consumurile de carburanți sunt analizate de această manieră petenta înțelege că însăși organele de inspecție fiscală admit realitatea acestor achiziții, și pe cale de consecință, este recunoscută și realitatea achizițiilor efectuate de la ... SRL.

Odată recunoscută realitatea operațiunilor de aprovizionare cu combustibili pe relația cu ... SRL, petenta arată că nu poate fi făcută răspunzătoare de încălcarea prevederilor art. 126 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Este adevărat că aceste achiziții trebuie să aibă la bază documente justificative, potrivit legii, însă pentru a nu acorda dreptul de deducere a TVA trebuie făcută dovada că acestea nu au deservit efectuării de activități economice. Or, realitatea realizării acestor operațiuni petenta înțelege să o dovedească atât cu înscrisurile solicitate de organele de inspecție fiscală, cât și cu alte documente colaterale, precum cele specifice intrării în gestiune. Așadar scopul documentelor justificative este de a dovedi realitatea operațiunilor de aprovizionare și nu dacă, formal, sunt corect întocmite "conform legii".

Așa cum s-a aratat și în cuprinsul Procesului Verbal, cantitățile achiziționate au avut la bază un contract de vânzare cumpărare încheiat cu petenta, iar expedierea mărfurilor s-a realizat în cvasitotalitatea cazurilor de către furnizor, pe bază de avize de însoțire a mărfii. Faptul că informații precum numărul de înmatriculare a mijlocului de transport nu sunt trecute pe aceste avize nu sunt de natură să dovedească neefectuarea operațiunilor. Cât privește intrarea în gestiune, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative prevăzute de O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: nota de recepție și constatare diferențe, fișa de magazie, bonurile de consum, toate întocmite manual și nu cu ajutorul tehnicii de calcul etc. Aceste documente (de recepție și consum) sunt semnate de întocmire de persoane cu atribuții în acest sens, fiind angajată răspunderea acestora conform reglementarilor contabile în vigoare.

Nu a fost încălcat în niciun fel regimul juridic și fiscal al formularului „Aviz de însoțire a mărfii” reglementat de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. ... /1991, republicată, acesta respectând circuitul și fiind corect arhivat atât la furnizor, cât și la beneficiarul final al transporturilor.

Circuitul combustibilului a fost prezentat și în fața organelor de inspecție fiscală cu ocazia încheierii Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014, respectiv prin Nota Explicativă luată administratorului societății, dl. X Ioan ... , însă poziția exprimată nu a fost luată în considerare, petenta înțelegând că în felul acesta a fost făcută părtașă la o potențială fraudă ce privea bugetul consolidat al statului de sume importante.

Contestatoarea atrage atenția că, în toate cazurile, a înțeles să plătească contravaloarea combustibilului prin intermediul instituțiilor bancare evitând în felul acesta orice fel de speculații care ar pune la îndoială modalitatea de decontare a acestor facturi. În justificarea celor arătate au fost ridicate copii după documentele de plată.

Petenta arată că a luat la cunoștința din cuprinsul Procesului Verbal de comportamentul fiscal (ulterior verificărilor prealabile de care am vorbit) al furnizorului ... SRL, însă nu poate fi făcută răspunzătoare de neplata eventualelor obligații fiscale generate de aceste operațiuni. Ba din contră, din cuprinsul Procesului Verbal, rezultă că toate livrările efectuate către societate au fost declarate de furnizorul ... SRL, inclusiv în declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Probemele constatate la acesta sunt legate de sursa de aprovizionare a cantităților de combustibili refacturate societății. Desi ... SRL a declarat propriile achiziții de combustibili, petenta înțelege ca nu s-a putut confirma propria sursa de aprovizionare a combustibilului. Buna intenție a societății poate fi observată și din cuprinsul declarațiilor informative semestriale (cod 394) depuse la organele fiscale, unde societatea contestatoare a înțeles să

declare conform dispozițiilor legale toate achizițiile de marfă pe care le-a realizat de la acest furnizor.

2. Societatea petentă a *acționat cu bună credință, și nu avea cunoștință de preținsele nereguli săvârșite de către furnizorul ... SRL*

Pornind de la premisa că plata TVA nu constituie o obligație solidară a persoanelor impozabile implicate în lanțul economic, jurisprudența constantă a CEJ a stabilit că plata către bugetul statului a TVA datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA achitat în amonte (a se vedea 0395/02, Optigen și alții, punctul 26).

Mai mult concluziile cazului C-80/11 - Mahageben kft sunt extrem de relevante pentru situația analizată, după cum urmează:

- Articolul 167², articolul 168 litera (a)³, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul i și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul ca se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care o datorează valoarea taxei (TVA) datorate sau achitate pentru bunurile/serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli;

- Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litem (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul ca se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuza dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauza sau era în măsura să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabila respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură sa demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite (...).

În ceea ce privește măsurile naționale, trebuie arătat că Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal nici măcar nu prevede obligații concrete în sarcina cumpărătorului de a verifica anumite elemente care să confirme că operațiunea în cauză nu este implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare nu este implicată într-o fraudă.

Aceasta exclude *de plano* aplicarea unei sancțiuni pentru nerealizarea unor asemenea verificări, precum sancțiunea înlăturării dreptului de deducere.

Competența autorităților și a instanțelor naționale de a refuza avantajul dreptului de deducere este recunoscută în jurisprudența europeană exclusiv în cazul existenței unor elemente obiective care arată că acest drept ar fi fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens 440/04 Kittel și Recolta R... cling, punctul 55).

Prin urmare, pentru a putea refuza beneficiul deducerii TVA, organul de inspecție trebuia să constate existența unor elemente obiective, care sa justifice concluzia că persoana impozabila (X ... SRL) știa sau ar fi trebuit să știe că tranzacția la care a participat făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte, respectiv de fiecare dintre cei patru furnizori.

Per a contrario nu este compatibilă cu aplicarea corectă a regimului dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112, sancționarea, prin refuzarea acestui drept, unei persoane impozabile care nu știa și nu ar fi putut/trebuit 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 livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabila menționată, era afectată de fraudă privind TVA (a se vedea în acest sens 0395/02, Optigen și alții, punctele 52 și 55, și 0440/04 Kittel și Recolta R... cling, punctele 45, 46 și 60).

În cazul specific al achiziției de combustibil de către societatea petentă de la ... SRL, societatea petentă nu avea cunoștință de comportamentul lor fiscal și pe cale de consecință nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele acestei societății, chiar dacă acestea ar consta în neînregistrarea și/sau nedeclararea operațiunilor în evidențele operative, contabile și fiscale, sau în neplata eventualelor obligații fiscale generate de aceste operațiuni.

Petenta înțelege să invoce și jurisprudența Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexe 180/11 și 142/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség (C-80/11), și Peter David împotriva Nemzeti Adó és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség (0142/11).

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în Cauza C-80/11, s-a conchis că legislația comunitară „se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pe motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.”

Petenta înțelege astfel că în contextul în care X ... SRL nu a dispus în niciun moment de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unor fraude în sfera emitentului furnizor menționat, din jurisprudența citată se desprind următoarele idei:

1) petenta nu era obligată să verifice proveniența mărfurilor livrate de ... SRL.

2) nu era de datoria societății petente să verifice dacă acest furnizor avea sau nu capacitatea de a transporta mărfurile comercializate (în cauza C-80/11 emitentul facturilor de bușteni nu dispunea de niciun camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora) și urmare acestui fapt să verifice dacă s-au menționat numerele mijloacelor de transport ce au deservit acestor operațiuni, dacă aceste numere există și sunt corecte.

3) petenta nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nedeclararea și neplata TVA și a impozitului pe profit rezultate în urma realizării acestor acte de comerț de către furnizorul său.

4) petenta nu poate fi privată de dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibili doar pentru că nu dispune și de alte documente justificative în afara facturilor controlate.

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în Cauza C-142/11, s-a conchis că legislația europeană trebuie interpretată „că se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pe motivul că emitentul facturii aferente acestor livrări /servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrări/prestații.”

Din această cauză supusă judecății contestatoarea înțelege că nu i se poate refuza dreptul de deducere a TVA aferente pe motivul că emitentul facturilor este suspectat de săvârșirea unor nereguli. Și în cauza C-142/11 invocată, emitentul facturii, la data controlului fiscal se află în lichidare, nu a fost posibilă contactarea fostului reprezentant, iar acesta din urma nu predase niciun document administratorului judiciar.

Contestatoarea solicită să se constate coincidența stărilor de fapt identificate și de organele de inspecție fiscală cu ocazia efectuării verificărilor încrucișate în cazul furnizorului ... SRL despre care petenta înțelege că la data Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014 era radiat (radierea s-a produs începând cu data de 20.01.2014 conform sentinței nr. ... /13.12.2013).

În ipoteza în care acest furnizor a participat la săvârșirea unor fraude fiscale, societății nu i se poate reconsidera dreptul de deducere a TVA aferente, fără ca organele de inspecție fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că societatea știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de acest furnizor. Petenta solicită să se ia act de această stare de fapt neargumentată acesteia de către organele de control.

De altfel nu este posibil ca o societate care are un comportament fiscal ireproșabil așa cum este și cazul petentei (în acest sens se indică analiza cuantumului sumelor declarate și modul de achitare al acestora de la momentul înființării și până la zi) să fie „sanționată” doar pentru că unul dintre furnizori face obiectul unei anchete penale de care aceasta a luat cunoștința abia cu ocazia verificării la care a fost supusă și care s-a încheiat odată cu întocmirea Procesului Verbal nr. ... /09.05.2014.

De asemenea, petenta înțelege să invoce în susținerea cauzei sale și Decizia 439/2004 a Curții Europenele Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge si Etat belge vs. Recolta R... cling SPRL care stipulează că *„în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art. 17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a TVA sau altor fraude.”*

Contestatoarea solicită să se constate că organele de inspecție fiscală nu prezintă **elemente obiective** de natură să probeze că aceasta cunoștea la momentul efectuării achizițiilor de combustibili că furnizorul ... SRL putea fi suspectat ca fiind implicat într-o fraudă fiscală. Cele susținute de organele de inspecție fiscale nu au fost probate în niciun fel (concluziile fiind trase într-un fel a posteriori și doar în baza unor sesizări ale organelor judiciare), astfel că petenta solicită recunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor cu combustibilii și a TVA aferente.

Prin documentele prezentate organelor de inspecție fiscală (facturi, avize de însoțire a mărfii, note de recepție, fise de magazie, bonuri de consum, documente de plată) și care constituie probe la stabilirea bazei de impunere așa cum prevede art. 64 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Petenta a înțeles să dovedească actele și faptele care au stat la baza propriilor declarații fiscale așa cum prevede art. 65, alin.(I) din același act normativ. Cu această ocazie a justificat că achizițiile de combustibili efectuate sunt în fapt rezultatul unor activități economice concretizate în livrări de bunuri de la o persoană impozabilă.

Cu toate acestea organele de inspecție fiscală nu au înțeles să-și îndeplinească atribuțiile ce le revin potrivit art. 65, alin. (2) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cele conform cărora *„sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”* revine organelor fiscale, singurele argumente desprinzându-se din ancheta penală la care a fost supusă ... SRL.

În plus, În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală, motivând în fapt propria constatare, s-au mulțumit să facă trimitere la Procesul Verbal nr. ... /09.05.2014; nu au mai purces la

descrierea (analizarea) doar a tranzacțiilor derulate cu ... SRL, și, din contră, au renunțat la unele criterii de analiză a consumurilor de combustibili.

În concluzie, invocând atât legislația națională în domeniu, respectiv art. 145 și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și jurisprudența Curții Europene de Justiție în spețe precum cazurile conexe C-80/11 și C-142/11 și Cazul C-439/04, petenta consideră că a adus suficiente argumente care să desființeze orice urmă de îndoială cu privire la realitatea operațiunilor realizate de societate, problema de fond fiind astfel lămurită.

Având în vedere cele prezentate la punctele 1 și 2 de mai sus, petenta solicită să se admită poziția societății față de constatările organelor de inspecție fiscală înscrise, într-o primă fază în Procesul Verbal nr... /09.05.2014 și, mai apoi în Raportul de Inspecție Fiscală și Decizia de Impunere, să se admită recunoașterea ca deductibilă a sumei reprezentând TVA (... lei) și pe cale de consecință să se dispună admiterea contestației pentru acest capăt de cerere, respectiv anularea constatărilor înscrise în Raportul de Inspecție Fiscală, respectiv Decizia de Impunere în ce privește TVA în sumă de ... lei provenind din achizițiile de la ... SRL.

În legătură cu secțiunea **C.** - accesorii aferente obligațiilor fiscale suplimentare, petenta arată la subsecțiunea C.1.1. că în cauză este incident principiul general de drept *accessorium sequitur principale*, astfel că în măsura în care argumentele prezentate pentru obligațiile fiscale suplimentare principale vor fi luate în considerare de organul competent în soluționarea contestației, respectiv de instanța de contencios competentă, sumele reprezentând obligații fiscale de plată accesorii devin nule de drept conform art. 47 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Cu ocazia reluării procedurii de soluționare a contestației, având în vedere solicitarea petentei de susținere orală a contestației, D.G.R.F.P. Timișoara a dat curs acestei solicitări, **Minuta susținerii orale din data de 25 mai 2021**, aflându-se în original la dosarul cauzei.

În cadrul susținerii orale, reprezentantul petentei a avut două solicitări principale, respectiv:

- în cadrul analizei contestației să se facă aplicațiunea pct. 10.4. din OPANAF nr. 450/2013 și

- analiza stării de fapt fiscale să aibă în vedere și hotărârile pronunțate în dosarul nr. ... /30/2020 al Tribunalului Timiș care a pronunțat Sentința civile nr. ... /21.10.2020, confirmată definitiv de Curtea de Apel Timișoara prin Hotărârea ... /23.04.2021, motivat de faptul că în RIF cantitățile de combustibili provenite de la furnizorul ... SRL sunt analizate „la grămadă” cu cele achiziționate de la furnizorul ... SRL și de la alți furnizori de profil.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X ... SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TM ... /22.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM ... /22.04.2015, contestată.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.11.2011 – 30.06.2014 și taxa pe valoarea adăugată perioada 01.12.2010 – 30.06.2014, în legătură cu obligațiile fiscale cu care D.G.R.F.P. Timișoara s-a investit, conform celor arătate în preambulul prezentei decizii, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

În urma verificărilor efectuate autoritatea fiscală a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei (care include și cheltuielile stabilite în raport cu furnizorul ... SRL), care reprezintă achiziții de carburanți care nu pot fi justificate.

Conform celor precizate în RIF nr. F-TM ... /22.04.2015, organele de inspecție fiscală au avut în vedere facturile fiscale (trei) emise de furnizorul ... SRL pentru care petenta a fost verificată conform Procesului verbal nr. ... / 09.05.2014, stabilindu-se o diferență de cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei. Procesul verbal are la baza stabilirii acestor sume, informațiile comunicate de organele Brigăzii de Combatere a Criminalității Organizate Craiova - Serviciul de Combatere a Criminalității Organizate Gorj prin adresa nr. ... /08.10.2013, cât și analiza conținutului economic al operațiunilor economice, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consemnate în cele trei facturi emise de ... SRL către X ... SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cazul operațiunilor efectuate conform facturilor din anexa nr. 3, în sumă totală de ... lei - anexele nr. 2 și 3, ..."*conform prevederilor art. 11 (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - modificată și completată, nu se poate demonstra faptul că, a avut loc o tranzacție, (iar achiziția înregistrată de S.C. X ... SRL, nu este urmare a unei livrări - art. 19 din Legea nr. 571/2003 actualizată*"... Deși facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a petentei, pentru aceste operațiuni comerciale nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice, cere să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă. În baza acestor considerente, organele de inspecție fiscală au considerat ca suma de ... lei nu este deductibilă fiscal la masa profitului impozabil.

Pe cale de consecință, organele de control au stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în sumă de ... lei.

Pentru această obligație fiscală organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în cota de 15 % în sumă de ... lei.

În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei cuprinsă în facturile fiscale emise de furnizorul ... SRL, în legătură cu care petenta și-a exercitat

dreptul de deducere a TVA, conform RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere Procesul verbal nr. ... /09.05.2014 - anexa nr. 3 la RIF.

Procesul verbal are la baza stabilirii acestor sume, informațiile comunicate de organele Brigăzii de Combatere a Criminalității Organizate Craiova - Serviciul de Combatere a Criminalității Organizate Gorj prin adresa nr. ... /08.10 2013, cât și analiza conținutului economic al operațiunilor economice consemnate în cele trei facturi emise de ... SRL către X ... SRL. Astfel, s-a constatat faptul că în cazul operațiunilor efectuate conform facturilor din anexa nr. 3, în sumă totală de ... lei, din care TVA în suma de ... ,41 lei - anexele nr. 2 și 3, ..."*conform prevederilor art. 11 (1), din Legea nr. 5712003 privind Codul fiscal - modificată și completată, nu se poate demonstra faptul că, a avut loc o tranzacție, (iar achiziția înregistrată de S.C. X ... SRL, nu este urmare a unei livrări - art. 126 (1), din Legea 571/2003.*"

Deși organele de inspecție fiscală au constatat că facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a societății, au stabilit în baza documentelor valorificate în timpul inspecției că pentru aceste operațiuni nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice, care să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă și în concluzie, aceste achiziții nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Pentru aceste considerente, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de ... lei petenta nu are dreptul la deducere taxei. Inspectorii fișei fac precizarea că, pentru aceste sume, au calculat majorări/dobânzi în suma de ... lei și penalități de întârziere în cote de 15% în sumă de ... lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

Cauza suspusă soluționării este dacă X ... SRL beneficiază de deductibilitate a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, precum și de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil de la firma parteneră ... SRL, în condițiile în care indiciile referitoare la realitatea operațiunilor, respectiv că acestea nu ar fi reale, nu au fost confirmate de organele de urmărire penală și nici de instanța penală care, în mod definitiv, prin Încheierea penală 26.02.2021 a Tribunalului Mehedinți - Secția penală s-au pronunțat asupra realității operațiunilor derulate de petentă cu furnizorul său, făcându-se trimitere mijloace de probă care au fost avute în vedere în etapa de urmărire și cercetare penală, ca și în faza procesual penală.

În fapt, în anul 2011, petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de combustibil efectuate de la furnizorul său, firma ... SRL, în

sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de ... lei, considerând cheltuiala deductibilă la calculul masei profitului impozabil, respectiv exercitându-și dreptul de deducere a TVA.

În considerarea constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr. ... /09.05.2014 - anexa nr. 3 la RIF – care are la bază informațiile comunicate de organele Brigăzii de Combatere a Criminalității Organizate Craiova - Serviciul de Combatere a Criminalității Organizate Gorj prin adresa nr. ... /08.10.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la reanalizarea operațiunilor derulate cu furnizorul ... SRL, făcând totodată aplicațiunea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil la data efectuării operațiunilor, considerând că "*nu se poate demonstra faptul că, a avut loc o tranzacție*".

Pe cale de consecință, urmare a reconsiderării tranzacțiilor cu furnizorul ... SRL, prin decizia de impunere nr. F-TM ... /22.04.2015 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și o TVA în sumă de ... lei împreună cu accesoriile aferente.

Împotriva acestui act administrativ fiscal, petenta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. ... /... /**17.07.2015**, D.G.R.F.P Timișoara, în temeiul art. 214 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, au existat suspiciuni privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare banilor, având în vedere că urmare verificării s-a constatat că petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent tranzacțiilor cu firma ... SRL, firmă în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că există suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, ceea ce a indicat posibilitatea existenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală în formă continuată, prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv infracțiunea de spălare a banilor, prevăzută și pedepsită de art. 49 alin. 1 lit. a, b și c din Legea 129/2019.

Prin Ordonanța de clasare după începerea urmăririi penale din data de 09.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți în dosar nr. ... /P/2019, referitor la X ... SRL (filele 33 – 34), s-au reținut următoarele:

"12. SC X ... SRL ... (CUI: ...), a fost administrată de suspectul X ... , care în anul 2011, a înregistrat în contabilitatea societății reprezentate 3 facturi în valoare de X ,14 lei reprezentând achiziții de mărfuri (motorină) de

la ... SRL S, reprezentată de inculpatul ... zis "...", fila 280-376 vol. 4.

Deși operațiunile comerciale și documentele emise au fost înregistrate și declarate atât de furnizori, cât și de cumpărători, mărfurile fiind achitate prin bancă sau numerar, inculpatul ... zis "... " a declarat că nu a livrat mărfurile menționate în facturile emise către X ... SRL ... , între societăți circulând numai documentele, întrucât ... SRL S nu deținea mărfurile, nu avea spații de depozitare, nici angajați sau mijloace de transport, filele nr. 5-8, vol II.

Expertiza contabilă dispusă în cauză a constatat că societatea X ... SRL ... a înregistrat și declarat integral în evidența contabilă achiziția de combustibili livrați de furnizorul ... SRL S și nu a avut relații contractuale cu furnizorii ... SRL S și ... SRL Craiova.

Din analiza actelor administrativ fiscale s-a constatat faptul că organele fiscale de control au considerat deductibile din punct de vedere fiscal tranzacțiile realizate între X ... SRL ... și ... SRL S, respectiv cele 3 facturi de livrări de bunuri în cuantum de X ,14 lei, din care TVA dedusă ... ,45 lei, îndeplinesc condițiile de formă și fond pentru a fi considerate documente justificative în accepțiunea legislației fiscale, filele 247 – 249, vol. 4.

Procedând la audierea martorului ... , a rezultat că în anul 2011 reprezentanții ... SRL S au livrat motorina către X ... SRL ... , fiind audiat, nu a recunoscut faptele reținute în sarcina sa, filele 110-112 vol. 2.

Având în vedere că mărfurile au existat, au fost livrate de ... SRL S și s-au folosit în interesul X ... SRL ... , nu se poate reține vreun prejudiciu în sarcina acestor societăți.

Față de suspectul X ... urmează a se dispune clasarea cauzei, în temeiul art. 315 alin. 1 lit. b C.proc.pen., rap. la art. 16 alin.1 lit.b din C.proc.pen., pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală în formă continuată, faptă prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 C.pen și spălarea banilor, prev. de art. 49 alin. 1 lit. a, b și c din Legea 129/2019, cu aplicarea art. 35 alin. 1 C.pen, toate cu aplicarea art. 38 alin.1 C.pen. și art. 5 C.pen., deoarece faptele nu au fost săvârșite cu vinovăția prevăzută de lege, nefiind întrunite condițiile constitutive ale infracțiunii, sub aspectul laturii subiective."

Împotriva Ordonanței de clasare după începerea urmăririi penale din data de 09.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți în dosar nr. ... /P/2019 Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin D.G.R.F.P. Craiova, Administrația Județeană Finanțelor Publice Mehedinți, D.G.R.F.P. Craiova, Administrația Județeană Finanțelor Publice Dolj, D.G.R.F.P. Timișoara, Administrația Județeană Finanțelor Publice Caraș-Severin și D.G.R.F.P. Timișoara, Administrația Județeană Finanțelor Publice Timiș, au formulat plângeri care au făcut obiectul dosarului nr. ... /... /2020 al Tribunalului Mehedinți – Secția Penală.

Serviciul Juridic al D.G.R.F.P. Timișoara a comunicat structurii de soluționare a contestațiilor **Minuta penală din 26.02.2021** a Tribunalului Mehedinți – Secția Penală pronunțată în Camera de consiliu, în dosar nr. ... /... /2020, **definitivă**, în care a dispus:

*"În baza art. 341 alin. 6 lit. a C.p.p., **Respinge, ca nefondate, plângerile** formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin D.G.R.F.P. Craiova, Administrația Județeană Finanțelor Publice Mehedinți, D.G.R.F.P. Craiova, Administrația Județeană Finanțelor Publice Dolj, D.G.R.F.P. Timișoara, Administrația Județeană Finanțelor Publice Caraș-Severin și D.G.R.F.P. Timișoara, Administrația Județeană Finanțelor Publice Timiș, împotriva ordonanței din data de 09.07.2020, din dosarul nr. ... /P/2019, al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, prin care s-a dispus clasarea cauzei, pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare banilor. În temeiul art. 275 alin. 2 C.p.p., Obligă fiecare dintre petente, la plata sumei de 100 lei, cu titlu de cheltuielile judiciare. **Definitivă.**"*

În drept, art. 214 alin. 3 din OG nr. 92/20032, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil conform principiului general de drept *tempus regit actum*, precizează:

"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 sau nu."

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 3 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale."

Această prevedere este prevăzută și la pct. 10.5. din OPANAF nr. 3741/2015.

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș au apreciat că operațiunile efectuate de petenta cu firma ... SRL ar putea fi nereale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două 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, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi nereale, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la nerealitatea operațiunilor petentei *nu se confirmă*.

D.G.R.F.P. Timișoara are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale, precum și în cadrul procesului penal, referitor la toate persoanele cercetate (prezumptivul grup infracțional), organele de cercetare și urmărire penală au constatat că:

- deși inculpatul ... zis "... " a declarat că nu a livrat mărfurile menționate în facturile emise către X ... SRL ... , între societăți circulând numai documentele, întrucât ... SRL S nu deținea mărfurile, nu avea spații de depozitare, nici angajați sau mijloace de transport, acest denunț nu s-a confirmat nici prin expertizele efectuate în dosarul penal, nici prin declarațiile martorilor audiați;

- din probatoriul administrat în cauză a rezultat că societățile cercetate în cauză (printre care și petenta), beneficiari finali, au înregistrat operațiunile comerciale derulate cu cele trei societăți la care administrator de drept sau de fapt era inculpatul ... (printre care și furnizorul ... SRL) și le-au declarat organelor fiscale, operațiunile derulate între societăți fiind reale;

- din probele administrate a rezultat că furnizorii mărfurilor aprovizionate nu au fost în realitate societățile înscrise pe facturile respective, însă inculpatul ... a deținut mărfurile pe care le-au livrat beneficiarilor finali;

- astfel s-a apreciat că utilizarea de către furnizor a unor facturi ce poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de *negotium* și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală, întrucât ceea ce este relevant este achiziționarea de produse la prețuri și în cantitatea stipulată în documentele contabile;

- s-a dovedit fără dubiu că aceste operațiuni au fost reale în condițiile în care societățile au vândut bunurile în privința cărora au încheiat documente contabile și au încasat prețul acestora, elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală fiind întrunite doar în situația în care documentele contabile evidențiau operațiuni care nu aveau niciun corespondent în realitate, stare de fapt care a fost infirmată în cursul

urmării penale;

- referitor la infracțiunea de spălare de bani, din probatoriul administrat nu a rezultat că inculpații și suspectii ar fi supus procesului de spălare a banilor sumele reprezentând prejudiciile cauzate bugetului de stat prin săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, intenția acestora fiind doar de a diminua obligațiile fiscale datorate cu titlu de impozite și taxe;

- aceste aspecte au rezultat din declarațiile celor trei inculpați (printre care și, administratorul în fapt al furnizoarei SRL), rapoarte de constatare, raport de expertiză fiscală, din declarațiile inculpaților, reprezentanților societăților beneficiare și martorii indicați.

În legătură cu **beneficiarii finali** (inclusiv petenta X ... SRL), s-a dispus clasarea, pe motiv că:

"operațiunile derulate între societățile reprezentate de ei (n.n. administratorii lor) și (...) și SRL S au fost reale, mărfurile menționate în facturi au fost livrate efectiv sau serviciile au fost prestate, toate societățile au înregistrat și declarat operațiunile comerciale derulate", fiind analizate punctual fiecare societate beneficiară (în număr de 17), respectiv reprezentantul legal al acestor societăți.

Referitor la petenta X ... SRL, constatările au fost prezentate la filele 33 – 34 din Ordonanța de clasare, redată la pag. 33 – 34 și preluate în cuprinsul prezentei în cele ce preced, concluzia organelor de urmărire penală fiind că: **"mărfurile au existat, au fost livrate de SRL S și s-au folosit în interesul X ... SRL ... "** astfel că **"nu se poate reține vreun prejudiciu în sarcina acestor societăți."**

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

„(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.”

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că 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.

Totodată, la art. 21 alin. 1 din actul normativ invocat mai sus, se stipulează:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Astfel, se reține că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;” iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

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

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

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

Se constată că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de

soluționare a contestației reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri (combustibil) la determinarea masei profitului și nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la firma parteneră – ... SRL – pe motiv că între aceste firme ar fi existat tranzacții nereale care nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat, aspecte ale stării de fapt infirmate de autoritățile competente ale Ministerului Public, precum și de către instanța penală, în mod definitiv.

Având în vedere că aspectele privind realitatea operațiunilor au fost cenzurate deja de organele de urmărire penală prin Ordonanța pronunțată în data de 09.07.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, definitivă conform Minutei din 26.02.2021 a Tribunalului Mehedinți – Secția Penală, comunicată de Serviciul Juridic cu adresa nr. ... /16.03.2021 și ținând cont de faptul că organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu achizițiile de combustibil și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil de la firma ... SRL, prin adresa nr. **TMR_DGR ... /05.04.2021**, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat Administrației Județene a Finanțelor publice Timiș – Inspecție Fiscală exprimarea unui punct de vedere în raport de soluția organelor de urmărire penală, confirmat de instanța penală.

Prin adresa nr. ... /19.04.2018, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.04.2021, organele de inspecție fiscală, în urma analizei celor consemnate în Ordonanța pronunțată în data de 26.02.2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, definitivă conform Minutei din 26.02.2021 a Tribunalului Mehedinți – Secția Penală, au arătat că își mențin punctul de vedere în legătură cu "*constatările din cadrul inspecției fiscale, deoarece deși facturile sunt înregistrate în evidența gestionară a societății, pentru aceste operațiuni nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice care să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă, și în concluzie aceste achiziții nu intră în sfera de livrare a TVA.*

Prin urmare SC X ... SRL nu are dreptul de deducere pentru suma de ... lei (...) pe lângă diferența la TVA au fost stabilite și cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei".

Referitor la punctul de vedere al organelor de inspecției fiscale în raport cu soluția penală definitivă pronunțată în cauză, arătăm că D.G.R.F.P. Timișoara, în considerarea dispozițiilor pct. 10.4. din OPANAF

nr. 450/2013, legal investită cu soluționarea contestației, se va pronunța și în raport cu motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Așa cum rezultă din fotocopia Ordonanței pronunțată în data de 09.07.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți, al cărei raționament logico juridic a fost confirmat de către Tribunalului Mehedinți – Secția Penală conform Minutei din 26.02.2021, comunicată de Serviciul Juridic cu adresa nr. ... /16.03.2021, în cursul urmăririi penale au fost administrate mijloace de probă suplimentare (inclusiv expertiză contabilă judiciară, constatările acesteia referitoare la petentă fiind expuse în paginile 33-34 din Ordonanță, și citate în prezenta decizie pentru o mai bună înțelegere a modului în care Ministerul Public a înțeles să dezlege starea de fapt fiscală) în timp ce argumentele organelor de inspecție fiscală, din adresa nr. ... /19.04.2021, au în vedere constatările rezultate din inspecția fiscală finalizată prin RIF nr. F-TM ... /22.04.2015, ignorând complet mijloacele de probă prezentate de petentă în etapa de urmărire și care au fost administrate în condițiile legii de unitatea de parchet competentă.

De altfel, având în vedere că obligațiile suplimentare stabilite prin decizia de impunere au avut la bază art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 care stipulează:

„ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

coroborat cu împrejurarea că în cuprinsul deciziei de impunere atacate raționamentul dezvoltat de inspecția fiscală (reiterat în cuprinsul adresei nr. ... /19.04.2021) a determinat concluzia inițială a inspecției fiscale că pentru achizițiile în cauză "nu se poate face dovada că reprezintă rezultatul unei activități economice care să fie concretizate într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă, și în concluzie aceste achiziții nu intră în sfera de livrare a TVA.", rezultă că acest aspect nu mai poate fi reiterat pe baza aceluiași constatări ale organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care instanța penală a respins definitiv plângerea formulată de autoritățile fiscale. Analizând adresa nr. ... /19.04.2021, rezultă că organele de inspecție

fiscală nu au avut în vedere și analiza operațiunilor și prin prisma dispozițiilor legale care reglementează în domeniul impozitului pe profit raportat la *noua* stare de fapt fiscală așa cum este cea stabilită urmare a derulării procesului penal.

Mai mult, inspecția fiscală nu a analizat dacă pentru toate operațiunile efectuate sunt întrunite cumulativ condițiile de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 21 alin. 1, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care jurisprudența europeană este imperativă în acest sens, fiind direct aplicabilă în sistemul român de drept, așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „*interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național*”, spre exemplificare Cauza **C-80/11 și C-142/11** din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta R... cling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere **elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe** că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta R... cling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, 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 livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta R... cling, punctele 45, 46 și 60).

(...)50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că **se opun unei practici**

naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”

Învederăm că potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Or, așa cum rezultă din actele procesuale emise de unitatea de parchet competentă urmare administrării mijloacelor de probă în etapa procesual penală, precizate în cuprinsul prezentei decizii, în urma parcurgerii etapei procesual penale organele abilitate au constatat, referitor la firma X ... SRL că **"mărfurile au existat, au fost livrate de ... SRL S și s-au folosit în interesul X ... SRL ... "** astfel că **"nu se poate reține vreun prejudiciu în sarcina acestor societăți."**, în timp ce referitor la sintagma **"știa sau ar fi trebuit să știe"** așa cum rezultă din Ordonanța de clasare soluția a fost întemeiată pe prevederile art. 315 alin. 1 lit. b raportat la art.16 alin.1 lit. b din Codul de procedura penala care prevăd:

„ART. 315

Clasarea

(1) Clasarea se dispune când:

b) există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1);

ART. 16

Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

b) fapta nu este prevăzută de legea penală ori nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;”

procurorul de caz concluzionând că faptele **"nu au fost săvârșite cu vinovăția prevăzută de lege, nefiind întrunite condițiile constitutive ale infracțiunii, sub aspectul laturii subiective."**

Astfel, analizând documentele existente la dosarul cauzei prin

raportare la motivarea cuprinsă în soluțiile definitive ale organelor de urmărire penală, respectiv instanța penală competentă, se constată că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt, atâta vreme cât suspiciunile referitoare la nerealitatea operațiunilor au fost infirmate definitiv, în condițiile în care conform art. 113 Cod procedură fiscală:

„(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Astfel, organele de inspekție fiscală urmează să analizeze operațiunile efectuate din punct de vedere fiscal, ținând cont că acestea au fost stabilite ca fiind reale de către instanța penală, respectiv prin prisma documentelor deținute de contestatara și a trasabilității acestora, respectiv să analizeze dacă achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Mai mult, se reține că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspekției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă aceasta din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Or, în speță, organele de inspekție fiscală, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare s-au rezumat mai mult la a face aprecieri asupra comportamentului fiscal al furnizorilor contestatari și asupra realității tranzacțiilor comerciale, astfel ca se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, deoarece structura specializată de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspekție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea deductibilității cheltuielilor/TVA cu achizițiile de combustibil, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

motiv pentru care se va **desființa parțial** Decizia de impunere nr. **F-TM ... /22.04.2015** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM ... /22.04.2015** de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în ceea ce privește suma totală de **144.569 lei** reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor prin prisma prevederilor art.21, art.145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, ținând seama și de constatările din etapa procesual penală.

De asemenea, în vederea aplicării unitare a legislației raportat la dreptul de apreciere a stării de fapt fiscale în ansamblul său și având în vedere solicitarea reprezentantului legal al petentei cu ocazia desfășurării susținerii orale, conform Minutei din data de 25.05.2021, aflată în original la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere, dacă este cazul, și considerentele instanțelor de control judiciar conținute de hotărârile emise de acestea în cauza având ca obiect atât Decizia de impunere nr. F-TM ... /22.04.2015 emisă de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, cât și Decizia nr. ... /29.08.2019 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, urmând a se verifica *starea de similitudine* susținută de petentă, între furnizorul ... SRL și ceilalți furnizori (petenta referindu-se în mod expres la ... SRL), în legătură cu care instanțele de control judiciar au decis în favoarea petentei.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM ... /22.04.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitele contestate reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... stabilite suplimentar, D.G.R.F.P. Timișoara a desființat parțial decizia de impunere, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-TM ... /22.04.2015** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM ... /22.04.2015** de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la analizarea legalității și conformității accesoriilor raportat la concluziile rezultate din cadrul procesului penal, respectiv la considerentele conținute în hotărârile instanțelor de control judiciar din **dosarul nr. ... /30/2020** aflat pe rolul Tribunalului Timiș, respectiv al Curții de Apel Timișoara.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE :

- **desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. **F-TM ... /22.04.2015** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM ... /22.04.2015** de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit= ... lei;
- penalități de întârziere = ... lei;
- TVA ... lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA = ... lei;
- penalități de întârziere =... lei;

urmând ca organul de inspecție fiscală competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare;

- prezenta decizie se comunică la:
 - Cabinet avocat

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș –
Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii,
cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni
de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,