

## DECIZIA NR.2099

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Societatea Civila de Avocati , prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X.

Contestatia formulata de SOCIETATEA X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, priveste obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 și alin. 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare,*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”*

contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data la care s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este depusa in termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, având în vedere ca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala a fost comunicata contribuabilului , conform confirmarii de primire existența în copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa , înregistrată A.J.F.P.- Inspectie fiscala, așa cum rezulta din amprenta stampilei acestei institutii aplicata pe contestatia afla în original la dosarul cauzei.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii a

dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;

pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat cu caracter definitiv, in conditiile legii.

In speta, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P., Societatea X reprezentata de Societatea Civila de Avocati solicita reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , procedura suspendata in baza Deciziei cu privire la capatului de cerere referitor la suma stabilita prin decizia de impunere mentionata anterior.

Societatea contestatara arata ca Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal nu a fost atacata in termenul prevazut de lege, aceasta ramanand definitiva; anexeaza Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal si Referatul cu propunere de clasare emis IPJ -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice-Biroul de Investigatii Complexe.

Prin Ordonanta de clasare , pronuntata in dosarul penal privind Societatea X, existenta in copie la dosarul cauzei „Parchetul de pe langa Tribunal dispune” Clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin. (1) lit.c) din Legea nr.241/2005 și art.9 alin.(2) din Legea nr.241/2005, cu aplicarea art.35 alin(1) din Cod penal și art.5 din Cod penal.”

Avand in vedere ca solicitarea de reluare a procedurii administrative de solutionare a contestatiei apartine Societatii X , in conformitate cu dispozitiile pct.10.3 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P, prin adresa a solicitat A.J.F.P. -Serviciul Juridic, sa comunice daca Ordonanta de clasare a Parchetului de pe langa Tribunal a ramas definitiva in dosarul penal .

Prin adresa, A.J.F.P. -Serviciul Juridic comunica faptul ca nu a fost inregistrat spre instrumentare dosarul penal despre care s -au solicitat informatii prin adresa .

Totodata, AJFP -Serviciul Inspectie Fiscala , prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.comunica faptul ca Ordonanta de clasare a Parchetului de pe langa Tribunal, nu a fost contestata de catre AJFP.

Prin adresa , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, a solicitat A.J.F.P. - Serviciul Juridic, să comunice dacă Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal a ramasă definitivă în dosarul penal .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P., AJFP-Serviciul Juridic comunică faptul că Ordonanța de clasare nu a fost comunicată de către Parchetul de pe lângă Tribunal, acestei instituții.

Având în vedere adresa AJFP -Serviciul Inspectie Fiscala(organul fiscal care a formulat sesizarea penală care a făcut obiectul dosarului penal ) prin care se comunică faptul că Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal, nu a fost contestată de această instituție se reține că Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal este definitivă în dosarul penal , după cum susține și Societatea X prin reprezentant Societatea Civilă de Avocați , în adresa înregistrată la D.G.R.F.P.

În consecință se reține că , dosarul penal a fost soluționat definitiv prin Ordonanța de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal iar motivul care a determinat suspendarea soluționării administrative a contestației formulate de Societatea X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a încetat, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.10.3 din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art.269 și art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, luând în considerare dispozitivul Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul în dosarul penal , ramasă definitivă prin nepromovarea unei plângeri de A.J.F.P., D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii este investită legal să soluționeze contestația formulată de Societatea X.

I.Societatea X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și solicită în principal desființarea actului administrativ fiscal și refacerea inspecției fiscale și în subsidiar anularea integrală a actului administrativ fiscal contestat din următoarele motive:

A).Motive procedurale:

Societatea contestată, invocând dispozițiile art.6 , art. 7 alin. (2) și art. 105 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, consideră că nelegală procedura de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare aferente achizițiilor de carburanți ; consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod abuziv la stabilirea de obligații fiscale suplimentare pe baza de prezumții, de aprecieri subiective și incomplete, cu ignorarea obligațiilor impuse de lege referitoare la constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, obținerea și utilizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

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

Cu privire la cele 8 achiziții de produse energetice pe relația M-T - E - X, considerate tranzacții artificiale de către organele de inspecție fiscală, în opinia contestatarii nu există niciun element obiectiv care să determine stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în contextul în care raporturile economice pe care le-a desfășurat se opresc la societatea E. Contestatara susține că nu există niciun raport de natură comercială cu M sau T, respectiv nu există nicio achiziție de produse energetice de la aceste societăți.

Societatea susține că cele 8 facturi reprezintă doar o parte din achizițiile similare pe același lanț P și E, achiziții care au fost considerate ca fiind reale cu toate că au la baza aceleași documente justificative și s-au efectuat fie înainte, fie ulterior achizițiilor menționate mai sus. Arată că a fost supusă unui control inopinat efectuat de către inspectorii fiscali din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ocazie cu care au fost verificate stocurile, în acestea regăsindu-se și cantitatea ...motorină euro 5 reprezentând parte din cantitatea achiziționată în aceeași zi de la P, respectiv E, caz în care inspectorii fiscali au considerat tranzacția reală și corectă.

Față de cele prezentate societatea contestatara solicită desființarea actelor fiscale contestate și refacerea inspecției fiscale.

## **B) Fondul cauzei;**

**1. Cu privire la impozitul pe profit**, societatea susține că toate tranzacțiile analizate de organele de inspecție fiscală au avut scop economic, fiind vorba de achiziții de carburanți destinate revanzării, valoarea acestora regăsindu-se în veniturile impozabile ale societății, în legătură cu care s-au calculat și plătit impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Societatea contestatara susține că pentru toate achizițiile deține documente justificative (facturi fiscale) care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal; invocă în susținere Decizia pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, unde se prevede că dreptul de deducere a TVA trebuie respectat chiar și în situația în care documentele justificative nu îndeplinesc toate condițiile de formă și în plus, factura este singurul document justificativ care da dreptul unei astfel de deduceri, aceasta nefiind condiționată de existența altor documente justificative. Același principiu se aplică și în cazul stabilirii bazei de impozitare, respectiv dreptului de deducere a cheltuielilor.

În opinia societății, această hotărâre este pe deplin aplicabilă și în situația sa, aspectele invocate de către organul fiscal cu privire la neconformitatea unor facturi sau lipsa unor documente justificative neputând fi considerate ca întemeiate.

În ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe profit, petenta susține că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că marfa achiziționată a fost vândută, vânzările au fost cuprinse în veniturile impozabile, s-au calculat impozitele și taxele datorate bugetului de stat, aspect care putea fi stabilit cu ușurință din analiza evoluției stocurilor societății.

Societatea contestatara afirmă că este contrar oricărei logici fiscale a pune în discuție doar nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția mărfii, fără nicio corelare cu veniturile înregistrate din vânzarea acestora, lucru care ar echivala cu faptul că societatea a vândut o marfă care a dobândit-o în mod gratuit, ipoteza complet deplasată în cazul mărfurilor în discuție, respectiv carburanți.

Societatea contestatara consideră că organul de control putea stabili impozitul pe profit suplimentar cel mult prin aplicarea cotei de 16% asupra marjei de profit

estimat obținut din comerțul cu carburanți și nicidecum prin considerarea ca nedeductibilă a celor 8 achiziții la care se face referire în raportul de inspecție fiscală și care reprezintă doar o parte din achizițiile efectuate de la Societatea E respectiv Societatea P.

**2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată,** societatea contestată susține că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu vin decât să confirme respectarea întocmai a legii; de asemenea, hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene la care fac referire organele de inspecție fiscală, nu fac altceva decât să vină în sprijinul societății. În susținerea contestației societatea contestată face referire la jurisprudența Curții Europene de Justiție respectiv cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, cauza C-285/11, cauza C-324/11 și arată că potrivit acestor hotărâri dreptul de deducere poate fi refuzat doar dacă se face dovada, cu elemente obiective a implicării într-o fraudă, aspecte care nu intra în competența organelor de control fiscal.

Societatea contestată susține că argumentele invocate de organul de inspecție fiscală, referitoare la faptul că aceasta ar fi participat la un întreg mecanism de eludare a obligațiilor fiscale, fiind implicată într-un lanț de raporturi comerciale cu scopul de a-și crea un avantaj fiscal, nu au la bază niciun element obiectiv de probă; organul de inspecție fiscală nu a făcut în niciun fel dovada că societatea contestată a cunoscut sau că ar fi trebuit să cunoască faptul că participa la un mecanism fraudulos, singurele argumente fiind cele privind livrările de produse energetice și la alți operatori economici în baza aceluiași documente justificative, fără însă a proba faptul că societatea a cunoscut acest aspect și că documentele în baza cărora a achiziționat produsele energetice au fost folosite și în cazul altor tranzacții.

Astfel, consideră că în lipsa unor probe obiective din care să rezulte faptul că a avut vreo legătură cu celelalte societăți comerciale menționate în raportul de inspecție fiscală, nu se poate discuta de operațiuni artificiale.

Totodată, societatea susține că nu are cum să verifice în mod obiectiv dacă anumite documente au fost utilizate și în cadrul altor tranzacții, dacă în baza aceluiași documente au fost livrate produse energetice altor operatori economici și cu atât mai puțin să verifice pe ce rute s-au efectuat transporturile.

Societatea X contestă legalitatea deciziei de impunere, contestată, arătând că și Societatea P, persoana afiliată, a fost supusă pentru aceleași motive și în aceeași perioadă unui control efectuat de inspectorii DRAF, care au avut în vedere aceleași operațiuni privind produsele energetice, însă organul fiscal a apreciat în mod diferit asupra dreptului de deducere atât în ceea ce privește cheltuielile cu achiziția acestor produse cât și în privința TVA, stabilind în sarcina P doar accizele presupus neachitate.

### **3. Referitor la accize:**

Societatea contestată arată că interpretarea dată de organele de inspecție fiscală se bazează pe indicii din care rezultă suspiciunea rezonabilă a eludării legislației fiscale rezultată urmare analizării tranzacțiilor cu furnizorii de carburanți care s-au sustras de la control/nu funcționau la sediul social declarat și care au avut un comportament neadecvat din punct de vedere fiscal, nu au îndeplinit deloc sau au îndeplinit parțial pe o perioadă anterioară tranzacțiilor, obligațiile declarative; de asemenea, documentele prezentate pentru justificarea realității tranzacțiilor evidențiate ca derulate între părțile înscrise în documente, conțin date incomplete, incorecte sau care nu corespund realității.

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

Totodata societatea contestatara sustine ca textele de lege pe care se fundamenteaza opinia organelor de inspectie fiscala sunt rupte din context și nu reflecta esenta prevederilor de ansamblu ale legislatiei referitoare la accize; invoca prevederile art. 164, art. 165, art. 166, art. 206<sup>A5</sup>, art. 206<sup>A6</sup>, art. 206<sup>A7</sup> si art. 206<sup>A9</sup> din Codul fiscal, în baza carora nu ar avea nicio obligație legala de calculare, declarare si plata a accizelor, societatea având ca obiect de activitate comert en gros și en detail cu carburanti,neefectuand operațiuni supuse accizelor.

În sustinerea contestatiei societatea arata ca proveniența legala a produselor este demonstrata prin facturile de achiziție si documentele justificative atașate acestora, documente care cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de lege; considera ca ordinele de plata care atesta achitarea accizei aferente, atașate facturilor, sunt suficiente pentru a proba îndeplinirea obligației fata de bugetul de stat si susține ca nu poate in mod obiectiv verifica daca același document a fost utilizat de mai multe ori în derularea mai multor tranzacții similare.

Totodata, societatea contestatara nu a avut niciodată raporturi directe cu importatorii produselor accizabile iar achizițiile au fost făcute cu documente justificative inclusiv cu dovada achitării accizelor aferente cantitatilor de combustibil achizitionate; sustine ca nu a achizitionat produse accizabile de la antrepozitul fiscal M ci de la E respectiv P si ca au fost prezentate organului de control facturile de achiziție, avizele, declarațiile de conformitate inclusiv ordinele de plata care atesta dovada achitării accizelor pentru combustibilul achiziționat. Pe facturile de achiziție este trecuta mențiunea „Acciza achitata ”, aceste documente fiind vizate de banca.Din motivele prezentate de organele de inspectie fiscala nu rezulta faptul ca sunt indeplinite conditiile raspunderii solidare în conformitate cu prevederile art.206<sup>A9</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

In opinia societății contestatare, art.206<sup>A9</sup> din Codul fiscal invocat de inspectorii fiscali ca temei legal pentru stabilirea obligațiilor suplimentare de plata condiționează antrenarea răspunderii altor persoane care dețin produsele accizabile de directa implicare a acestora in operațiunea nelegala, condiție imperativa care nu este îndeplinita in cazul contestatarei întrucât achizițiile de produse energetice s-au făcut in baza unor documente fiscale înregistrate contabil si care probează plata accizei.

Societatea considera ca a depus toate diligentele unui bun comerciant pentru a se asigura ca marfa achizitionata îndeplinește toate condițiile legale pentru a fi comercializata, sens in care deține documente care atesta acest fapt.

Pentru motivele mai sus prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestatiei așa cum a fost formulata.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala emisa in baza Raportului de inspecție fiscala au fost stabilite in sarcina Societății X obligații fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- accize;
- dobanzi aferente accizelor;

-penalitati de intarziere aferente accizelor;

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii a dispus respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la suma totala, care se compune din:

- impozit pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la obligatiile fiscale contestate, rezulta:

1.Referitor la impozitul pe profit , dobanzi si penalitati de intarziere;

Având în vedere Procesul verbal intocmit de către inspectorii antifrauda din cadrul DGAF , organele de inspectie fiscala au analizat proveniența motorinei achizitionata de către X, in perioada 21.03.2014-12.06.2014.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca motorina a fost livrata din antrepozitul M către destinatarul E , iar receptia, conform CMR, a fost efectuata la E.

Referitor la proveniența motorinei, administratorul societății, prin nota explicativa data in timpul inspectiei fiscale , afirma ca "din documentele deținute de X, aceasta provine din antrepozitul fiscal M". In acest sens, administratorul a afirmat ca deține: facturi, avize, CMR, declarație de conformitate, raport de încercări, ordine de plata a accizelor, respectiv toate documentele care justifica proveniența mărfii din antrepozitul fiscal M.

Urmare analizarii actelor de proveniența prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca sunt aceleași cu cele la care se face referire in Procesul Verbal intocmit de către inspectorii antifrauda.

Din analiza lanțului de tranzacționare al achiziției de motorina, inspectorii antifrauda au constatat ca societatea T livrează aceeași cantitate de motorina cu același set de documente (facturi, avize, ordine de plata a accizei) către mai mulți beneficiari, astfel ca aceeași cantitate figurează a fi livrata de mai multe ori, în condițiile în care acciza a fost achitata o singura data, respectiv la data părăsirii antrepozitului fiscal M. Pe documentele de transport, respectiv CMR, sunt înscrise aceleași mijloace de transport și aceiași delegați la mai mulți beneficiari însa mijlocul de transport a părăsit o singura data antrepozitul fiscal iar acciza s-a achitat o singura data.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca CMR-urile la care se face referire în Procesul Verbal au fost emise în zile diferite pentru mai mulți beneficiari, ordinul de plata a accizei este identic la toți beneficiarii, iar la rubrica "loc de descărcare" sunt menționate locații diferite.

Prin adresele transmise către D.R.A.F. și sediul M, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind documentele justificative emise pe circuitul de tranzacționare.

În raportul de inspecție fiscală se precizează ca organul fiscal, la data efectuării controlului, deținea informații potrivit cărora, beneficiarul efectiv pentru care a fost achitata acciza a fost Societatea L, acest lucru fiind susținut și de faptul că (asa cum reiese din P.V.) au fost identificate informativ diagramele GPS aferente mijloacelor de transport aparținând M, rezultând ca acestea nu se deplasează conform rutelor și distanțelor din documentele prezentate.

Astfel s-a constatat ca, aceeași cantitate de motorina pentru care au fost prezentate aceleași documente de proveniență figurează a fi descărcată la mai mulți beneficiari, documentele de transport (CMR-uri) având ca loc de descărcare în mai multe localități.

Spre exemplu: pentru motorina achiziționată în baza facturii prin intermediul P, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele de proveniență a cantității de motorina euro 5. În acest sens s-a prezentat aviz de la M la T, de la acesta din urmă la E și mai departe la P și X, rezultând astfel ca, motorina provine de la M, transportul a fost efectuat cu ansamblul auto, aparținând antrepozitului fiscal M. Conform CMR marfa a ieșit din antrepozit, locul de descărcare a fost la E, acciza a fost achitata de către M.

La aceste informații, organele de inspecție fiscală au coroborat și constatările consemnate de către inspectorii antifrauda la Societatea E în Procesul Verbal și la T în Procesul Verbal.

-conform notelor de livrare autocisterna a fost încărcată în antrepozit.

-pe CMR emis pentru transportul motorinei de la M către M T este înscrisă la locul descărcării alta localitate decât a societății contestatăre. În această localitate are sediul societatea L, iar conform datelor GPS autovehiculului menționat anterior, acesta a efectuat o deplasare la Societatea L, unde a staționat în intervalul orar.

Mai mult, din verificarea efectuată de către inspectorii antifrauda la Societatea L, conform Procesului Verbal a rezultat faptul ca motorina euro 5 încărcată din antrepozitul M a fost livrată efectiv la sediul L.

Din analiza documentelor prezentate de către societate în timpul inspecției fiscale și cele constatate de către inspectorii antifrauda pe întregul lanț de tranzacționare, centralizate în Procesul verbal, organele de inspecție fiscală au constatat ca documentele deținute de X, sunt aceleași cu cele deținute de către E, iar



E „... nu poate face dovada ca motorina euro 5 aprovizionata provine din antrepozitul M, respectiv nu poate face dovada plății accizei pentru aceasta livrare”.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat ca destinatar a fost Societatea E, recepția a fost efectuată la beneficiarul E. Aceasta societate deține doar atestat de comercializare en-gros fara depozitare a produselor energetice de tipul carburanților, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat ca motorina a fost livrată către P cu același set de documente in care sunt înscrise aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E. Pe avizele de însoțire a mărfii și pe facturile emise de E către P și ulterior vândute către X, sunt înscrise aceiași delegați și aceleași mijloace de transport ca și in documentele de la M către T.

In raportul de inspecție fiscală se precizează ca inspectorii antifrauda din cadrul DRAF au constatat ca E a înregistrat achiziționarea motorinei . Pentru justificarea achizițiilor, societatea a prezentat contract de vânzare cumpărare, facturi, avize și CMR-uri din analiza carora a rezultat ca întreaga cantitate livrată de către T are indicată ca sursa de proveniență societatea M fiind prezentate in acest sens următoarele documente:

- Facturi și avize de însoțire emise de M către T;
- Declarații de conformitate eliberate de producătorul de motorina ;
- ordine de plată a accizelor către bugetul de stat efectuate de către societatea

Mayaro Carb.

In baza Procesului Verbal încheiat de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF și Procesul verbal încheiat la P, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

-cantitățile de combustibil achiziționate de E de la T și ulterior facturate (cel târziu ziua următoare) către X prin P sunt de ....;

-din cantitatea totală , cantitatea de...a fost tranzacționată in baza a 8 facturi fiscale emise de P, in perioada martie-iunie 2014, care nu are la baza documente justificative și nu reflectă realitatea operațiunilor economice, nu reflectă proveniența mărfurilor.

-aceste cantități sunt facturate de P către X, la data întocmirii recepției mărfurilor achiziționate de la E;

-pe facturi sunt înscrise aceiași delegați și aceleași mijloace de transport aparținând Societății M ca și in documentele emise de E, respectiv T.

La solicitarea organului de control, X a prezentat documente de proveniență a motorinei achiziționate de la P.

Din analiza documentelor anexa la facturi, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- motorina are ca sursa de proveniență antrepozitul fiscal M;
- transportul a fost efectuat cu mijloacele de transport aparținând M;
- acciza a fost achitată de către M;
- circuitul motorinei euro 5 a fost: M - T-E-P - X;
- conform declarațiilor de conformitate , proveniența este societate din Bulgaria;

Organele de inspecție fiscală arată ca din verificările efectuate de către inspectorii antifrauda la Societatea T rezulta ca aceasta societate achiziționează de la M, motorina euro 5, pentru care au fost eliberate documente de proveniență, respectiv de plată a accizei. Având la baza aceleași documente de la M, societatea T livrează aceeași cantitate către mai mulți beneficiari, printre care și E, iar in compensare declară achiziții fictive de la furnizori ce nu se pot identifica.

Astfel, din analiza informațiilor existente în aplicația Fiscnet, rezulta că în perioada martie-iunie 2014, T achiziționează de la I marfa, care la rândul său raportează aceste achiziții de la societăți de tip „fantomă”.

Referitor la circuitul banilor pe lanțul de tranzacționare al mărfii, conform declarațiilor 394 depuse de către parteneri, respectiv X-P -E- T- I- G/O -M (informații solicitate în baza art.54 din OG 92/2003R), organele de inspecție fiscală au constatat că în conturile Societății G sumele reprezentând încasări de la I sunt lichidate prin plăți succesive, la ordinul lui M, către alte societăți, ce nu fac parte din circuitul comercial, de altfel fictiv, al mărfii.

Incasările de la I reprezentând plățile efectuate de T sunt lichidate succesiv, de data aceasta la ordinul Societății G (penultima verigă din circuitul fictiv al mărfii), sumele intrând în contul altor societăți ce nu fac parte din circuitul, de altfel fictiv, al mărfii.

Spre exemplificare, plățile făcute de X, s-au efectuat astfel:

1) X achită către P facturile; Conform extras de cont la E, se creditează cu suma de ... reprezentând încasări de la P plus alte încasări și se debitează cu suma reprezentând plăți către T și plăți direct către antrepozitul M. În aceeași dată, conform extras de cont la T se confirmă încasarea sumei. Acestea provin în principal de la clienții; În ceea ce privește debitarea contului la T plățile efectuate au fost în principal către: M și I.

Conform extras de cont I, se plătește suma ...către G. Din informațiile bancare, referitor la Societatea G rezulta că se încasează de la I suma de... aceasta fiind lichidată prin debitări succesive către firma S LA ordinul lui C.

Din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că S are ca obiect de activitate “Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși ai produselor derivate” CAEN 4671; societatea a depus deconturi de TVA în perioada iunie 2013-ianuarie 2014, în această perioadă declarând livrări totale de bunuri și are ca administrator pe dna. cetățean moldovean. Această societate are încasări care au fost realizate de la I.

2) În lunile mai și iunie, conform extras de cont I, plățile au fost virate la ordinul lui G în contul altei societăți fantomă, respectiv Societatea A.

Din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea A, are ca obiect de activitate “Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși ai produselor derivate” CAEN 4671; societatea a fost înființată în luna ianuarie 2014 și nu a depus niciun decont de TVA sau alte declarații fiscale obligatorii, fiind plătitor de TVA pe perioada 07.02.2014-01.11.2014 și are ca administrator și asociat unic pe dl...., cetățean moldovean.

Conform extras de cont la I, se încasează prin T suma de..., iar la ordinul lui G toate aceste încasări sunt lichidate prin plăți succesive către Societatea A.

Din cele arătate mai sus, respectiv circuitul mărfii și modul de decontare a acesteia, constatările inspectorilor antifraudă în urma deplasărilor la alți beneficiari informațiile fiscale pe relația T- I, organele de inspecție fiscală au reținut :

-existența unui circuit normal al mărfii și a decontării acesteia pe relația M- T- L și invers (conform Procesului verbal există suspiciuni rezonabile că beneficiarul efectiv a fost Societatea L);

-existența mai multor circuite fără documente justificative/artificiale printre care și I- T -E-P -X;

-decontarea fictiva a mărfii avand ca proveniența societatea I, a fost efectuată prin furnizorii acesteia, de asemenea societăți de tip „fantomă” care nu funcționează la sediul declarat, au avut cod de TVA pana in luna noiembrie 2014, primul furnizor depune deconturi/declaratii pana in luna august 2013.

-furnizorii de la care se declara achizițiile (G, M ) nu înregistrează incasari, sumele fiind dirijate către societățile S si A societăți care nu declara livrări la nivelul sumelor reprezentând incasari de la I.

-beneficiarii finali justifica proveniența mărfii cu același set de documente, cu excepția CMR-urilor ce au fost emise pentru fiecare in parte.

-X nu poate face dovada ca motorina euro 5 aprovizionata pe lanțul tranzacțional verificat provine din antrepozitul M.

Din constatările prezentate pe lanțul de tranzacționare verificat, rezultă că:

-același ordin de plată este prezentat drept justificare pentru plata accizei aferentă mai multor facturi, existând neconcordanțe între cantitățile de combustibili facturate și cantitățile de combustibili pentru care s-a efectuat plata accizei, astfel încât cantitățile facturate și justificate cu același document de plată a accizei sunt mai mari decât cantitățile înscrise în ordinele de plată cu care s-au achitat efectiv accizele;

-societățile implicate în circuitul tranzacțional, printre care și X, au deținut produse accizabile pentru care nu pot face dovada plății accizelor, încălcând prevederile art. 206<sup>A</sup>21 alin. 10 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

-deși se efectuează o singură achiziție a unei cantități de motorină euro 5 de la antrepozitul fiscal M (pentru care accizele au fost plătite), T livrează această cantitate de mai multe ori către clienții săi, aceștia justificând proveniența mărfii cu același set de documente emise de M (ordine de plată a accizei, documente de conformitate, avize de însoțire/CMR emise pentru același mijloc de transport);

-pe lângă achizițiile de la M, T înregistrează achiziția aceleiași cantități de motorină euro 5 de la I, societate cu comportament de tip fantomă, furnizorii acesteia neputând fi identificați;

-nu există nicio tranzacție comercială între I și M;

-din analiza diagraamelor GPS aferente mijloacelor de transport aparținând M a rezultat faptul că, în majoritatea cazurilor, acestea nu se deplasează conform rutelor și distanțelor menționate în documentele de transport prezentate;

-transportul motorinei euro 5 pentru T a fost efectuat de M (atât la achiziții, cât și la livrări);

- fostul administrator la M a declarat că T a fost intermediar în livrările de motorină euro 5 către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul M iar descărcarea la sediul clienților indicați de T;

- T nu funcționează la adresa sediului social/ domiciliului fiscal declarat, transmiterea documentelor către D.G.A.F. fiind efectuată prin intermediul societății de curierat , acestea fiind predate curierului de către o persoană care nu are nicio calitate în cadrul T;

-documentele nu au fost expediate de la adresa sediului social/domiciliului fiscal al T;

-cetățeanul moldovean asociat și administrator statutar al T nu a fost identificat și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți, iar acest contribuabil este

utilizat pentru comercializarea unor cantități de motorină euro 5 care nu au o proveniență legală din punct de vedere fiscal;

-atât T cât și I nu au putut fi identificate la sediile declarate, existând suspiciuni rezonabile că se sustrag de la efectuarea controlului;

-din verificările efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul D.G.A.F. a rezultat că documentele de achiziție prezentate de clienții societății T nu pot fi documente justificative conform legii, neputându-se stabili cu exactitate locația de destinație a mărfii ieșite din antrepozit;

-facturile emise de T către E figurează a fi întocmite de numitul asociat și administrator al T, persoană care, conform verificărilor efectuate de D.G.A.F., nu a fost identificat și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți;

-din analiza achizițiilor înregistrate de X de la P a rezultat faptul că adaosul comercial practicat de societatea contestatară, atât pentru livrările cu ridicata cât și pentru livrările cu amănuntul, este cuprins între 3-9% .

-pe avizele de însoțire a mărfii și pe facturile emise de E către P și ulterior vândute către X sunt înscrise aceiași delegați și aceleași mijloace de transport ca și în documentele emise de M către T, nefiind înscrise mențiuni din care să rezulte schimbarea mijlocului de transport;

-E deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată către P cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E;

-P deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată direct către X cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E.

Astfel, în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a reincadrat tranzacțiile desfășurate între X și P ,pe lanțul de tranzacționare menționat mai sus ca fiind tranzacții ce nu au scop economic.

Organul de inspecție fiscală a concluzionat că a fost creat un circuit scriptic de tranzacționare succesivă, incluzând societățile I , T ,E, P și X prin crearea de documente de proveniență și aparența existenței unor operațiuni licite cu scopul de a crea avantaje fiscale constând în cheltuieli deductibile beneficiarului X.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea a dedus în perioada 01.03.2014 - 30.06.2014, prin nerespectarea prevederilor art.21 alin.4 lit. f) din Codul Fiscal, cheltuieli , în baza celor 8 facturi de achiziție motorina de la furnizorul P, mai sus enumerate.

În conformitate cu prevederile art.11, art. 19, art. 21 alin. 4, lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu achiziția de motorină ca fiind nedeductibile fiscal și au stabilit suplimentar de plată pe anul 2014, impozit pe profit .

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar , organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere pentru perioada 25.04.2014- 24.11.2015, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## **2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata , dobanzi si penalitati de intarziere;**

Urmare celor constatate, prezentate mai sus , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidentele contabile în baza celor 8 facturi de achiziție motorina euro 5 emise de Societatea P , pe perioada 01.03.2014-30.06.2014.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societatea contestatara și administrarii mijloacelor de proba mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile de achizitie prezentate mai sus, emise de Societatea P, pe perioada 01.03.2014-30.06.2014 reprezentând contravaloare motorina euro 5 nu reflectă realitatea operațiunilor economice înscrise în acestea și nu pot fi considerate documente justificative.

În conformitate cu prevederile art 6 din Legea nr 82/1991, republicată, coroborat cu prevederile art.145 și art. 146 din Legea 571 /2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta celor 8 facturi fiscale reprezentand contravaloare motorina emise de Societatea P, inregistrate în evidentele contabile pe perioada martie -iunie 2014, pe motiv ca operatiunile în cauza nu la baza documente justificative.

Pentru neachitarea la termen a TVA stabilită suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina societatii dobanzi si penalitati de întârziere , în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003, republicata, cu modificările si completările ulterioare.

## **3.Referitor la accizele, dobanzile și penalitatile de intarziere;**

Urmare verificarii și constatarilor efectuate cu privire la achiziționarea motorinei euro 5 de la P, in perioada 01.03.2014-30.06.2014, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsul accizabil (motorina euro5), comercializat pe lanțul de tranzacționare T-E - P -X fără documente legale de proveniență, a fost deținut în afara regimului suspensiv de accize fără ca accizele să fie percepute în conformitate cu prevederile Titlului VII din Codul fiscal. Produsul accizabil se consideră eliberat pentru consum conform art 206<sup>7</sup> alin. 1 litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar accizele aferente îndeplinesc condițiile de exigibilitate prevăzute la art. 206<sup>6</sup> alin. 1 din același act normativ.

In conditiile in care s-a constatat ca societatea contestatara este implicată în deținerea de produse accizabile în afara regimului suspensiv de accize, fără ca accizele să fie percepute, aceasta este obligată la plata accizelor care au devenit exigibile, în baza art. 206<sup>9</sup> alin. 1 lit. b) și alin. 2 și 206<sup>21</sup> alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în baza art. 206<sup>69</sup> alin. 8 din același act normativ răspunde pentru proveniența nelegală a produselor deținute.

Prin urmare, in baza facturilor de achizitie, organele de inspectie fiscala au stabilit accize pentru motorină datorată în solidar de X iar pentru neachitarea la termen a accizelor, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de întârziere.

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatara, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:29.10.2012-30.06.2015;

1.Referitor la obligatiile fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu marfa și impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli precum și a deductibilitatii TVA , înregistrate în evidentele contabile în baza celor 8 facturi emise de furnizorul P, in conditiile in care din probatoriul administrat in cauza s-a constatat ca achizitiile efectuate de la acest furnizor nu au la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor.**

In fapt, pe perioada 01.03.2014-30.06.2014 , Societatea X a înregistrat în evidentele contabile achizitii de motorina euro 5 în baza a 8 facturi emise de Societatea P.

Din analiza documentelor anexate la facturi, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- motorina are ca sursa de proveniența antrepozitul fiscal M;
- transportul a fost efectuat cu mijloacele de transport aparținand M;
- acciza a fost achitata de către M;
- circuitul motorinei euro 5 a fost: M -T -E -P -X;
- conform declarațiilor de conformitate , proveniența este de la o societate din

Bulgaria;

Din administrarea mijloacelor de proba conform art.55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv informațiile transmise de inspectorii antifrauda urmare analizei achizitiei de motorina efectuata de Societatea X de la Societatea P, prin Procesul verbal precum și Procesele verbale întocmite la Societatile E respectiv T, informațiilor existente in aplicația Fiscnet, informațiile din declarațiile informative formular 394, organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta a fost creat un circuit scriptic de tranzactionare succesiva incluzand Societatile I, T, E, P și X, prin crearea de documente de provenienta și aparenta existenței unor operațiuni licite cu scopul de a crea avantaje fiscale constand în cheltuieli deductibile și TVA deductibila pentru Societatea X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise pe lanțul de tranzacționare M- T -E -P- X nu au la baza operațiuni reale si legale, motiv pentru care in temeiul prevederilor art. 11 din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Codul de procedura fiscala, au reincadrat operatiunea in cauza iar conform prevederilor art.19, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa, înregistrate în evidentele contabile urmare descarcarii din gestiune a cantitatii de motorina achizitionate în baza facturilor mai sus enumerate.

Totodata, în baza art.19 coroborat cu prevederile art.17 din același act normativ, pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, organele de

inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de motorina, înregistrată în evidentele contabile în baza celor 8 facturi emise de Societatea P.

În contestatia formulata, Societatea X susține ca toate tranzacțiile analizate de organele de inspecție fiscala au avut scop economic, fiind vorba de achiziții de carburanți destinate revanzarii, valoarea acestora regasindu-se în veniturile impozabile ale societății, în legătură cu care s-au calculat și plătit impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Societatea contestatara sustine ca pentru toate achizițiile deține documente justificative (facturi fiscale) care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Societatea contestatara considera ca este contrar oricărei logici fiscale a pune în discuție doar nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția mărfii, fara nicio corelare cu veniturile înregistrate din vanzarea acestora, lucru care ar echivala cu faptul ca societatea a vândut o marfa care a dobandit-o în mod gratuit, ipoteza complet deplasata în cazul marfurilor în discuție.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata, societatea contestatara sustine ca prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu vin decât sa confirme respectarea întocmai a legii; de asemenea, hotararile Curții de Justiție a Uniunii Europene la care fac referire organele de inspectie fiscala, nu fac altceva decât să vină în sprijinul societății. În susținerea contestatiei societatea contestatara face referire la jurisprudenta Curții Europene de Justiție respectiv cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, cauza C- 285/11, cauza C-324/11 și arata ca potrivit acestor hotarari dreptul de deducere poate fi refuzat doar daca se face dovada, cu elemente obiective a implicării într-o fraudă, aspecte care nu intra în competența organelor de control fiscal.

Societatea contestatara sustine ca argumentele invocate de organul de inspectie fiscala, referitoare la faptul ca aceasta ar fi participat la un întreg mecanism de eludare a obligațiilor fiscale, fiind implicata într-un lanț de raporturi comerciale cu scopul de a-si crea un avantaj fiscal, nu au la baza niciun element obiectiv de proba; organul de inspectie fiscala nu a făcut în niciun fel dovada ca aceasta ar fi cunoscut sau ca ar fi trebuit sa cunoască faptul ca participa la un mecanism fraudulos, singurele argumente fiind cele privind livrările de produse energetice și la alți operatori economici în baza acelorași documente justificative; considera ca în lipsa unor probe obiective din care sa rezulte faptul ca a avut vreo legătură cu celelalte societăți comerciale menționate în raportul de inspecție fiscala, nu se poate discuta de operațiuni artificiale.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada martie 2014-iunie 2014, când Societatea X a efectuat achiziții de motorina de la Societatea P sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, care dispun:

*"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

coroborat cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , aprobate prin H.G. nr.44/2004 , potrivit carora:

*"Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

In conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, veniturile si cheltuielile luate in calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.21

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

[...]

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

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"*

Potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Cod:

*"Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrierilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca simpla inregistrare in conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil , respectivele sume trebuind sa aiba la baza documente justificative intocmite potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune.

De asemenea, orice operatiune contabila trebuie consemnata in momentul efectuării ei potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:



*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."*

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se retine ca, înregistrarea in contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare efectuării unei operatiuni economico financiara conform reglementărilor contabile este o operatiune distincta de cea a calculului impozitului pe profit in temeiul Codului fiscal.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46 , prevede:

***"46.-(1) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului.***

*Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

***Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.***

***În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."***

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea in contabilitate si

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

prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

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

În materie de TVA pe perioada martie 2014-iunie 2014, când Societatea X a efectuat achiziții de motorină de la Societatea P, sunt incidente prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.134

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

-art.134<sup>1</sup>

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

-art. 134<sup>2</sup>

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

-art.145

***“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

La art.147<sup>1</sup> din același act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o*

*perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat nastere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”*

Având în vedere prevederile legale incidente speței se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

De asemenea, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal."*

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

*"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, și anume:

*"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care aceasta data este anterioară datei emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;[...]*

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în defînirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.03.2014-30.06.2014 , Societatea X a înregistrat în evidentele contabile achiziția cantitatii de motorina euro 5, în baza a 8 facturi emise de Societatea P.

Din facturile prezentate în timpul controlului, anexate în copie la dosarul cauzei, rezulta ca motorina a fost facturata de Societatea P către Societatea X la data la care a fost recepționată marfa achizitionata de la Societatea E; Societatea E a achizitionat la rândul sau motorina de la Societatea T care achiziționa motorina euro 5 de Societatea Iși Societatea M.

Din informațiile prezentate de reprezentantul legal al societății se reține ca, plata facturilor s-a efectuat prin virament bancar.

Se reține ca în timpul controlului, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea contestatara a prezentat anexele la facturi din care rezulta ca:

- motorina are ca sursa de proveniența antrepozitul fiscal M;
- transportul a fost efectuat cu mijloacele de transport aparținand M;
- acciza a fost achitata de către M;
- circuitul motorinei euro 5 a fost: M - Moldo T -E -P - X;
- conform declarațiilor de conformitate , proveniența este de la o societate din Bulgaria;

Se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale cu privire la achiziția de motorina efectuata de Societatea X conform celor 8 facturi emise de Societatea P, organele de inspectie fiscala au utilizat mijloacele de proba, conform art.49 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, potrivit caruia:

*“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală, prin Nota explicativă, au solicitat informații reprezentantului legal al societății cu privire la proveniența motoriei achiziționate iar acesta prin răspunsul formulat afirmă că “din documentele deținute de X, aceasta provine din antrepozitul fiscal M” și deține următoarele documente: „facturi, avize, CMR, declarație de conformitate, raport de încercări, ordine de plată a accizelor, respectiv toate documentele care justifică proveniența mărfii din antrepozitul fiscal M”.

De asemenea, din răspunsul formulat de reprezentantul societății la întrebările din Nota explicativă rezulta că mijloacele de transport care au transportat motorina euro 5 sunt cele cu care Societatea E a livrat motorina, aceasta fiind descarcată direct la Societatea X.

Din informațiile existente în Procesele verbale întocmite de Direcția Regională Antifraudă Fiscală, transmise organelor de inspecție fiscală au constatat că motorina euro 5 achiziționată de Societatea X în baza celor 8 facturi emise de Societatea P înregistrate în evidențele contabile pe perioada martie 2014-iunie 2014, a fost achiziționată pe lanțul de tranzacționare: Societatea I-T -E – P- X și nu din antrepozitul M așa cum rezulta din documentele prezentate de societatea contestată.

Se reține că, prin Procesul verbal, inspectorii antifraudă din cadrul DGAF întocmit urmarea controlului efectuat la Societatea X, au analizat proveniența cantității de motorina euro 5 achiziționată de la Societatea P care a fost comercializată ulterior cu ridicată sau cu amanuntul prin punctele de distribuție a carburanților către clienți persoane fizice și persoane juridice. Motorina euro 5 a fost depozitată în rezervoarele Societății X având în vedere faptul că această societate deține atestat de comercializare și depozitare en-gros și atestat de comercializare en-detail de produse energetice de tipul carburanților pentru autovehicule (motorina, benzina). Între P și X nu a fost încheiat niciun contract comercial privind comercializarea produselor accizabile, fapt menționat și în răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativă de către administratorul societății.

Din analiza lanțului de tranzacționare al achiziției de motorina respectiv M- T-E-P-X, inspectorii antifraudă au constatat că societatea T livrează aceeași cantitate de motorina cu același set de documente (facturi, avize, ordine de plată a accizei) către mai mulți beneficiari, astfel că aceeași cantitate de motorina figurează a fi livrată de mai multe ori, în condițiile în care acciza a fost achitată o singură dată, respectiv la data părăsirii antrepozitului fiscal M. Pe documentele de transport, respectiv CMR-uri sunt înscrise aceleași mijloace de transport și aceiași delegați la mai mulți beneficiari însă mijlocul de transport a părăsit o singură dată antrepozitul fiscal iar acciza s-a achitat o

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

singura data. CMR-urile la care se face referire in Procesul Verbal au fost emise in zile diferite pentru mai mulți beneficiari, ordinul de plata a accizei este identic la toti beneficiarii, iar la rubrica "loc de descărcare" sunt menționate locații diferite.

Se reține ca la data efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, dețineau informații potrivit cărora, beneficiarul efectiv pentru care a fost achitata acciza a fost Societatea L, lucru susținut și de faptul ca au fost identificate, informatic, diagramele GPS aferente mijloacelor de transport aparținând M, de unde a rezultat ca aceste mijloace de transport marfa nu se deplasează conform rutelor și distanțelor din documentele prezentate.

Prin adresele transmise de organele de inspecție fiscală către D.R.A.F. și M, s-au solicitat informații privind documentele justificative emise pe circuitul de tranzacționare.

Astfel s-a constatat ca, aceeași cantitate de motorină pentru care au fost prezentate aceleași documente de proveniență figurează a fi descărcată la mai mulți beneficiari, documentele de transport (CMR-uri) având ca loc de descărcare în mai multe localități.

Spre exemplu: pentru motorina achiziționată în baza facturii prin intermediul P, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele de proveniență a cantității de motorină euro 5. În acest sens s-a prezentat aviz de la M la T, de la acesta din urmă la E și mai departe la P și X, rezultând astfel ca motorina provine de la M, transportul a fost efectuat cu ansamblul auto cu nr. de înmatriculare aparținând antrepozitului fiscal M. Conform CMR marfa a ieșit din antrepozit, locul de descărcare a fost E, acciza a fost achitata de către M, proveniența societatea din Bulgaria.

La aceste informații, organele de inspecție fiscală au coroborat și constatările consemnate de către inspectorii antifraudă la Societatea E în Procesul Verbal și la T în Procesul Verbal :

-conform notelor de livrare autocisterna a fost încărcată în antrepozit.

-pe CMR emis pentru transportul motorinei de la M către T este înscrisă la locul descărcării localitatea unde are sediul societatea L, iar conform datelor GPS autovehiculului menționat a efectuat o deplasare la Societatea L, unde a staționat.

Mai mult, din verificarea efectuată de către inspectorii antifraudă la Societatea L, conform Procesului Verbal a rezultat faptul ca motorină euro 5 încărcată din antrepozitul M a fost livrată efectiv la sediul L.

Din analiza documentelor prezentate de către societate în timpul inspecției fiscale și cele constatate de către inspectorii antifraudă pe întregul lanț de tranzacționare, centralizate în Procesul verbal, organele de inspecție fiscală au constatat ca documentele deținute de X, sunt aceleași cu cele deținute de către E, iar E "... nu poate face dovada ca motorină euro 5 aprovizionată provine din antrepozitul M, respectiv nu poate face dovada plății accizei pentru această livrare".

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat ca destinatar a fost Societatea E, recepția a fost efectuată la beneficiarul E. Această societate deține doar atestat de comercializare en-gros fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat ca motorina a fost livrată către P cu același set de documente în care sunt înscrise aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E. Pe avizele de însoțire a mărfii și pe facturile emise de E către P și ulterior vândute către X, sunt înscrise aceiași delegați și aceleași mijloace de transport ca și în documentele de la M către T.

In raportul de inspecție fiscală se precizează ca inspectorii antifrauda din cadrul DGAF prin Procesul verbal au constatat ca E a înregistrat achiziționarea motorinei. Pentru justificarea achizițiilor, societatea a prezentat contract de vânzare cumpărare, facturi, avize și CMR-uri din analiza cărora a rezultat ca întreaga cantitate livrată de către T are indicată ca sursa de proveniență societatea M, fiind prezentate în acest sens următoarele documente:

- facturi și avize de însoțire emise de M către T;
- declarații de conformitate eliberate de societatea din Bulgaria;
- ordine de plată a accizelor către bugetul de stat efectuate de către societatea

M.

In baza Procesului Verbal încheiat de către inspectorii antifrauda din cadrul DGAF și Procesul verbal încheiat la P, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

-cantitățile de combustibil achiziționate de E de la T și ulterior facturate (cel târziu ziua următoare) către X prin P, sunt de ...

-din cantitatea totală de ... cantitatea de ...tranzacționată în baza a 8 facturi fiscale emise de P în perioada martie-iunie 2014 nu are la baza documente justificative și nu reflectă realitatea operațiunilor economice, nu reflectă proveniența mărfurilor.

-aceste cantități sunt facturate de P către X, la data întocmirii recepției mărfurilor achiziționate de la E;

-pe facturi sunt înscrise aceiași delegați și aceleași mijloace de transport aparținând societății M ca și în documentele emise de E, respectiv T.

Din verificările efectuate de către inspectorii antifrauda la Societatea T, s-a reținut ca această societate achiziționează motorina euro 5 de la M, pentru care au fost eliberate documente de proveniență, respectiv de plată a accizei. Având la baza aceleași documente de la M, societatea T livrează aceeași cantitate către mai mulți beneficiari, printre care și E, iar în compensare declară achiziții fictive de la furnizori ce nu se pot identifica.

Din analiza informațiilor existente în aplicația Fiscnet, s-a constatat ca, în perioada martie-iunie 2014, T achiziționează de la I, marfa, care la rândul său raportează aceste achiziții de la societățile O, G și M, aceste entități fiind societăți de tip „fantoma”.

Referitor la circuitul banilor pe lanțul de tranzacționare al mărfii, conform declarațiilor 394 depuse de către parteneri, respectiv X-P-E- T- I- G/O-M (informații solicitate în baza art.54 din OG 92/2003R), organele de inspecție fiscală au constatat ca în conturile Societății G sumele reprezentând încasări de la I sunt lichidate prin plăți succesive, la ordinul lui M, către alte societăți, ce nu fac parte din circuitul comercial, de altfel fictiv, al mărfii.

Incasările de la I reprezentând plățile efectuate de T, sunt lichidate succesiv, de data aceasta la ordinul Societății G (penultima verigă din circuitul fictiv al mărfii), sumele intrând în contul altor societăți ce nu fac parte din circuitul mărfii.

Spre exemplificare, plățile făcute de X s-au efectuat astfel:

1) X achită către P, facturile .... Conform extras de cont la E, ise creditează cu suma de ...reprezentând încasări de la P plus alte încasări și se debitează cu suma de ... reprezentând plăți către T și plăți direct către antrepozitul M. În aceeași dată, conform extras de cont la T se confirmă încasarea sumei din încasările totale. Acestea provin în principal de la clientul L. În ceea ce privește debitarea contului la T, plățile efectuate au fost în suma de.. în principal către: M și I.

Conform extras de cont I, se plătește către G. Din informațiile bancare, referitor la Societatea G, rezulta ca se încasează de la I suma de ... aceasta fiind lichidata prin debitări succesive către firma S la ordinul lui Societății M.

Din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat ca S are ca obiect de activitate "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși ai produselor derivate" CAEN 4671; societatea a depus deconturi de TVA în perioada iunie 2013-ianuarie 2014, în această perioadă declarând livrări totale de bunuri și are ca administrator pe dna ... cetatean moldovean. Această societate are încasări totale .. care au fost realizate de la I în luna martie și aprilie 2014.

2) În lunile mai și iunie, conform extras de cont I, plățile au fost virate la ordinul lui G în contul altei societăți fantoma, respectiv Societatea A. De exemplu; factura .. a fost achitată parțial în avans către P. E confirmă încasarea de la P, suma cu care lichidează soldul prin plată către T care încasează în aceeași dată aceeași sumă, la rândul său lichidează soldul și plătește către I. Mai departe I face plata către A la ordinul lui G (G nu are relații comerciale cu societatea E A, această societate nu a depus declarațiile fiscale).

Din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat ca Societatea A, are ca obiect de activitate "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși ai produselor derivate" CAEN 4671; societatea a fost înființată în luna ianuarie 2014 și nu a depus niciun decont de TVA sau alte declarații fiscale obligatorii, fiind plătitor de TVA pe perioada 07.02.2014-01.11.2014 și are ca administrator și asociat unic pe dl.... cetatean moldovean.

Conform extras de cont I, această încasare prin T iar la ordinul lui G toate aceste încasări sunt lichidate prin plăți succesive către A.

Din administrarea mijloacelor de probă în cauza (circuitul mărfii și modul de decontare a acesteia, constatările inspectorilor antifraudă) s-a constatat:

- existența unui circuit normal al mărfii și a decontării acesteia pe relația antrepozit M -T -L;

- existența mai multor circuite fără documente justificative/artificiale printre care și I-T -E -P - X;

- decontarea fictivă a mărfii, având ca proveniența societatea I, a fost efectuată prin furnizorii acesteia, societăți de tip „fantoma” care nu funcționează la sediul declarat, au avut cod de TVA până în luna noiembrie 2014, primul furnizor M depune deconturi/declarații până în luna august 2013.

- furnizorii de la care se declară achizițiile (G, M) nu înregistrează încasări, sumele fiind dirijate către societățile S și A, societăți care nu declară livrări la nivelul sumelor reprezentând încasări de la I.

- beneficiarii finali justifică proveniența mărfii cu același set de documente, cu excepția CMR-urilor ce au fost emise pentru fiecare în parte.

- X nu poate face dovada ca motorina euro 5 aprovizionată pe lanțul tranzacțional verificat provine din antrepozitul M.

- același ordin de plată este prezentat drept justificare pentru plata accizei aferentă mai multor facturi, existând neconcordanțe între cantitățile de combustibili facturate și cantitățile de combustibili pentru care s-a efectuat plata accizei, astfel încât cantitățile facturate și justificate cu același document de plată a accizei sunt mai mari decât cantitățile înscrise în ordinele de plată cu care s-au achitat efectiv accizele;

- societățile implicate în circuitul tranzacțional, printre care și X, au deținut produse accizabile pentru care nu pot face dovada plății accizelor, încălcând



prevederile art. 206<sup>^</sup>21 alin. 10 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

-deși se efectuează o singură achiziție a unei cantități de motorină euro 5 de la antrepozitul fiscal M (pentru care accizele au fost plătite), T livrează această cantitate de mai multe ori către clienții săi, aceștia justificând proveniența mărfii cu același set de documente emise de M (ordine de plată a accizei, documente de conformitate, avize de însoțire/CMR emise pentru același mijloc de transport);

-pe lângă achizițiile de la M, T înregistrează achiziția aceleiași cantități de motorină euro 5 de la E I, societate cu comportament de tip fantomă ai cărei furnizori nu au putut fi identificați;

-nu există nicio tranzacție comercială între I și M;

-din analiza diagraamelor GPS aferente mijloacelor de transport aparținând M a rezultat faptul că, în majoritatea cazurilor, acestea nu se deplasează conform rutelor și distanțelor menționate în documentele de transport prezentate;

-transportul motorinei euro 5 pentru T a fost efectuat de M (atât la achiziții, cât și la livrări);

-fostul administrator al antrepozitului M a declarat că Societatea T a fost intermediar în livrările de motorină euro 5 către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul M iar descărcarea la sediul clienților indicați de Societatea T;

-T nu funcționează la adresa sediului social și domiciliul fiscal declarat, transmiterea documentelor către D.G.A.F. fiind efectuată prin intermediul societății de curierat, acestea fiind predate curierului de către o persoană care nu are nicio calitate în cadrul T;

-documentele nu au fost expediate de la adresa sediului social/domiciliului fiscal al T ;

-cetățeanul moldovean asociat și administrator statutar al T nu a fost identificat și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți, iar acest contribuabil este utilizat pentru comercializarea unor cantități de motorină euro 5 care nu au o proveniență legală din punct de vedere fiscal;

-atât T cât și I nu au putut fi identificate la sediile declarate, existând suspiciuni rezonabile că se sustrag de la efectuarea controlului;

-din verificările efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul D.G.A.F. a rezultat că documentele de achiziție prezentate de clienții societății T (respectiv proveniența de la antrepozitul M) nu pot fi documente justificative conform legii, neputându-se stabili cu exactitate locația de destinație a mărfii ieșite din antrepozit;

-facturile emise de T către E figurează a fi întocmite de asociatul și administratorul T, persoană care, conform verificărilor efectuate de D.G.A.F., nu a fost identificată și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți;

-din analiza achizițiilor înregistrate de X de la P a rezultat faptul că adaosul comercial practicat de societatea contestată, atât pentru livrările cu ridicata cât și pentru livrările cu amănuntul, este cuprins între 3-9% .

-pe avizele de însoțire a mărfii și pe facturile emise de E către P și ulterior vândute către X sunt înscrise aceiași delegați și aceleiași mijloace de transport ca și în documentele emise de M către T nefiind înscrise mențiuni din care să rezulte schimbarea mijlocului de transport;

-E deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de

depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată către P cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E;

-P deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată direct către X cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E;

Urmare constatarilor efectuate s- a retinut ca achizițiile efectuate pe lanțul de tranzacționare I- T-E- P - X nu au conținut economic real și nu au la baza operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționale în acest lanț nu au o proveniență licită în condițiile legii.

Se reține ca, operațiunile economice derulate de Societatea X pe lanțul de tranzacționare I- T-E- P-X au fost analizate și de organele de cercetare penală urmare sesizării penale depuse de AJFP -Inspectie Fiscala la Parchetului de pe langa Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal , care a fost solutionat prin Ordonanta de clasare.

Se reține ca prin Ordonanta de clasare emisa în dosar, ramasa definitiva prin necontestare, Parchetul de pe langa Tribunal a dispus:

*„Clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 republicata și art.9 alin.2 din Legea nr.241/2005 republicata, cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și art.5 din Cod penal”.*

Din considerentele Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal, în dosarul penal , rezulta ca:

*„Prin referat, organele de cercetare penală au propus clasarea cauzei având ca obiect infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 republicata și art.9 alin.2 din Legea nr.241/2005 republicata, cu aplicarea art.35 alin.1 din Cod penal și art.5 din Cod penal, cu motivarea ca în speta sunt aplicabile dispozitiile art.16 alin.1 lit.b din C.p.p.*

*Constatand ca motivele de fapt și de drept au fost retinute în mod corespunzător , procurorul își insuseste argumentele cuprinse în referatul cu propunere de clasare a organului de cercetare penală.”*

Din Referatul cu propunere de clasare , emis în dosarul penal de I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice-Biroul de Investigatii Complexe rezulta ca organele de cercetare penală au efectuat cercetări în dosarul penal mai sus amintit și au constatat ca Societatea X achiziționa produse energetice de la furnizorul P, care achiziționa produse energetice de la Societatea E care la rândul sau a achiziționat produse energetice de la T și Societatea I .Fiind efectuate cercetări extinse a rezultat lanțul de tranzacționare Societatea M(antrepozit)-Societatea T-Societatea E-Societatea P-Societatea X cu precizarea ca Societatea E nu a avut ca furnizor doar pe Societatea T ci și Societatea I.

În Referatul cu propunere de clasare se face referire la constatările din procesele verbale întocmite de inspectorii antifrauda respectiv:

- Procesul verbal întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală un control operativ și inopinat la Societatea X, unde s-a procedat la verificarea documentelor financiar-contabile, aferente relației comerciale desfășurate între Societatea X , în calitate de

client și SC P, în calitate de furnizor, pe perioada martie - iunie 2014, pe lanțul de tranzacționare I - T - E -P- X.

- Procesul verbal întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală Antifraudă Fiscală urmare verificării Societății T din care rezulta ca acesta societatea nu funcționează la adresa și la sediul declarat, iar urmare invitațiilor întocmite, la registratura D.G.A.F. au fost trimise documentele contabile, prin Fan Courier, de către delegatul angajat al societății T, acestea nefiind expediate de la adresa societății. Societatea are ca asociat și administrator pe dl. cetatean moldovean, neidentificat la momentul verificării.

Din analiza documentelor a rezultat că întreaga cantitate de motorină primită de la Societatea T de către Societatea E provine de la antrepozitul M fiind prezentate în acest sens documente: facturi fiscale și avize de însoțire a mărfii emise de către M către T declarații de conformitate și/sau certificate de calitate eliberate, ordine de plată a accizelor către bugetul de stat (plățile fiind efectuate de către M).

S- constatat ca, desi de la M se face o singură achiziție de motorină euro 5 pentru care se și achită accizele, Societatea T livrează această cantitate de mai multe ori către diferiți clienți, aceștia justificând proveniența mărfii cu același set de documente emise de M. Pe lângă achizițiile de la M, SC T înregistrează achiziții și de la I, societate ai cărei furnizori nu au putut fi identificați, aceasta manifestând un comportament de tip fantomă.

Din procesul-verbal reiese că nu au fost identificate documente care să ateste transportul de motorină euro 5 de la Societatea I către Societatea T.

Din analiza bazei de date ANAF și a documentelor de livrare ale M a rezultat faptul că nu există nicio tranzacție comercială între I și M.

Urmare solicitărilor de informații au fost identificate informatic diagramele GPS aferente mijloacelor de transport aparținând Societății M iar, din analiza acestora, a rezultat faptul că, în unele cazuri, mijloacele de transport nu se deplasează conform rutelor și distanțelor menționate în documentele de transport prezentate. Transportul de motorină de la M pentru T s-a efectuat de către furnizor.

Fostul administrator al antrepozitului M a declarat faptul că S T a fost intermediar în livrările de motorină euro 5 către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul Societății M, iar descărcarea la sediul clienților indicați de societatea T.

Documentele de achiziție prezentate de clienții societății T nu pot fi justificate conform legii (nu se poate stabili ca sursă de proveniență M), totodată nerezultând cu exactitate locația de destinație a mărfii ieșite din antrepozit și nici beneficiarul real al livrării.

-Din Procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF la Societatea E rezulta ca acesta societate a achiziționat de la Societatea T, cantitatea de motorină euro 5.

Din analiza documentelor prezentate respectiv facturi fiscale și avize de însoțire a mărfii emise de Societatea M, declarații de conformitate și/sau certificate de calitate, ordine de plată a accizelor către bugetul de stat, a rezultat faptul că întreaga cantitate livrată de Societatea T către societatea E are indicată ca sursă de proveniență Societatea M.

Din documentele prezentate rezultă că același ordin de plată este prezentat drept justificare pentru plata accizei aferentă mai multor facturi, existând neconcordanțe între cantitățile de combustibili facturate și cantitățile de combustibili pentru care s-a efectuat plata accizei, astfel încât cantitățile facturate și justificate cu același document

de plată a accizei sunt mai mari decât cantitățile înscrise în ordinele de plată cu care s-au achitat efectiv accizele.

Între Societatea T și SC E a fost încheiat contractul ; în cursul verificărilor, organele fiscale nu au reușit să îl identifice pe asociatul și administratorul T.

Conform documentelor de transport, motorina euro 5 figurează a fi transportată prin intermediul unor mijloace de transport aparținând Societății M existând neconcordanțe între datele înscrise în facturi, avize și CMR-uri. Majoritatea CMR-urilor prezentate nu au înscrisă în rubrica "Recepția mărfii" data la care marfa a fost recepționată de beneficiar. De asemenea, organele fiscale precizează că, din comparația datelor înscrise în facturi, avize de însoțire a mărfii și CMR-uri cu datele înscrise în diagramele GPS au rezultat neconcordanțe cu privire la durata și rutele de transport.

Același ordin de plată a fost prezentat drept justificare pentru plata accizelor aferente mai multor facturi, existând neconcordanțe între cantitățile de combustibil facturate și cantitățile de combustibili pentru care s-a efectuat plata accizei.

Cantitățile de motorină achiziționate de Societatea E de la Societatea T și ulterior, livrate către P, sunt în cantitate totală de .... Ca și delegați, erau menționate aceleași persoane și aceleași mijloace de transport, ca și în documentele emise de Societatea T.

Având în vedere ca Societatea E deține doar atestat de comercializare en-gros fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule, precum și faptul că aceasta nu deține capacități de depozitare a combustibililor, s-a concluzionat că motorina euro 5 a fost livrată către Societatea P cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de către Societatea T către Societatea E.

-Din Procesul-verbal întocmit de inspectorii antifrauda la Societatea P rezulta următoarele:

Cantitățile de motorină euro 5 achiziționate de Societatea P de la Societatea E, livrate ulterior către Societatea X sunt de ...

Urmare verificării, s-a constatat ca din cantitatea totală achiziționată, cantitatea.. a fost livrată, în baza unui număr de 8 facturi fiscale, în perioada martie-iunie 2014, către Societatea X.

Organele fiscale au concluzionat ca tranzacțiile respective nu reflectă realitatea operațiunilor economice înscrise în aceste facturi și facturile emise de furnizor nu constituie documente justificative privind proveniența mărfurilor ce figurează a fi livrate; Pe facturi sunt înscrisi aceiași delegați și aceleași mijloace de transport cu care s-a livrat motorina euro 5 de către Societatea T către E.

De asemenea, prin Referatul de clasare, organele de cercetare penală fac referire la constatările inspectorilor antifrauda privind facturile emise de Societatea P către Societatea X din care rezulta:

**-Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ;**  
Societatea T a achiziționat de la Societatea M cantitatea de ... conform facturii , livrată cu avizul de însoțire a mărfii și a CMR , conducător auto .... Pe CMR-ul emis pentru transportul motorinei de la SC M către SC T este înscrisă la locul descărcării localitatea unde are sediul Societatea O. **Acciza a fost achitată o singură dată de către M cu ordinele de plată .**

Totodată, s-a constatat ca Societatea T a achiziționat tot ...l **de două ori**, de la Societatea I prin facturile ..

Aceeași cantitate de .. litri motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de trei ori : la Societatea E (conform facturii fiscale ...), la Societatea P (conform facturii fiscale) și la Societatea O (conform facturii fiscale), mijlocul de transport fiind ansamblu cu numărul de înmatriculare , conducător auto fiind ....

Marfa a fost primită de către SC X de la SC P, fiind același delegat și același mijloc de transport, documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de către SC M, certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii emis de Societatea T către Societatea E. Conform datelor GPS, respectiv imediat după ce a fost încărcat mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare figurează că a efectuat un transport pe ruta : sediu Societatea M – Societatea O – Societatea M . Tot în aceeași zi, , pleacă spre ruta : sediu Societatea M – loc. - Bulgaria, deplasarea efectuându-se în intervalul orar ..; Pe CMR emis pentru transportul motorinei de la Societatea M către Societatea T este înscris la locul descărcării localitatea unde are sediul societatea O.

În referatul de clasare se specifica faptul ca în cursul urmăririi penale, reprezentantul legal al Societății E a pus la dispoziția organelor de cercetare penală mai multe documente prin care sa ateste livrarea către Societatea P și anume: fișa călătoriilor pentru autocisterna emisă de Societatea M din care reiese că autocisterna, se afla în localitatea unde are sediul Societatea X. Totodată, acesta depune și CMR-ul aferent transportului prin care sunt confirmate datele GPS.

În nota explicativa reprezentantul legal al Societății X precizează că factura fiscală nu este însoțită de documente justificative, la aceasta fiind anexată nota de recepție , întocmită chiar de către acesta. Mai mult decât atât, acesta precizează că documentele justificative sunt cele care au însoțit factura emisă de societatea E către SC X.

#### **Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ..;**

Din referatul de clasare rezulta ca Societatea T a achiziționat de la Societatea M, ... litri, conform facturii, cu avizul de însoțire a mărfii și a CMR , transportator M, conducător auto .. cu auto . Pe CMR emis pentru transportul motorinei de la Societatea M către Societatea T este înscrisă la locul descărcării -localitatea unde își are sediul Societatea L.

Totodată s-a constatat ca Societatea T a achiziționat de la I tot cantitatea de ... litri, **de patru ori cu facturile ...** . Aceeași cantitate de motorină euro5, însoțită de același set de documente figurează a fi livrată de 5 ori, marfa fiind livrată la Societatea E (conform facturii fiscale ), la Societatea P (conform facturii fiscale ), la Societatea L (conform facturii fiscale ), la Societatea V și la D (conform facturii fiscale), șoferul menționat în documente fiind numitul... cu auto nr. inmatriculare .

Conform datelor GPS, mijlocul de transport menționat figurează că a efectuat un transport pe ruta : sediu Societății M- Societatea L -Societatea M. Tot în aceeași zi pleacă spre ruta : sediu Societății M -Pitești – Giurgiu - Rafinaria din Bulgaria – Giurgiu -Societatea M, deplasarea efectuându-se în intervalul orar ..., fără a se putea stabili locul real de descărcare al mărfii ieșite din antrepozit.

Reprezentantul Societății E a pus la dispoziția organelor de cercetare penală fișa călătoriilor pentru autocisterna emisă de Societatea M din care reiese că autocisterna, se afla în localitatea unde se afla sediul P. .Totodată, acesta depune și CMR aferent

transportului prin care sunt confirmate datele GPS, autocisterna deplasându-se către sediul P.

Acciza aferentă a fost achitată o singură dată de către SC M cu ordinele de plată .

Marfa a fost primită de către Societatea X de la Societatea P fiind înscris același delegat și același mijloc de transport, documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de Societatea M, certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii emis de Societatea T către Societatea E.

S-a constatat ca Societatea X nu poate face dovada că motorina euro 5 aprovizionată pe lanțul tranzacțional verificat provine din antrepozitul SC M.

### **Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ...;**

Din referatul cu propuneri de clasare se reține ca Societatea T a achiziționat de la Societatea M, cantitatea de ... litri motorină euro 5, conform facturii fiscale, livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR, transportator Societatea M, conducător auto ... cu mijloc auto cu număr de înmatriculare . Pe CMR emis pentru transportul motorinei de la Societatea M către Societatea T este înscrisă la locul descărcării sediul Societății L.

Totodată s-a constatat ca Societatea T achiziționează cantitatea de motorină **de patru ori**, de la Societatea I, prin facturile fiscale . Cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 5 ori, respectiv la Societatea E (conform facturii fiscale), la Societatea P (conform facturii fiscale ), Societatea L (conform facturii ), la Societatea G (conform facturii fiscale ) și la Societatea O (conform facturii fiscale ), conducătorul auto fiind... cu mijloacele auto cu numărul de înmatriculare...

Conform notelor de livrare , autocisterna a fost încărcată în data de ... în intervalul orar...

Conform datelor GPS, mijlocul de transport menționat figurează că a efectuat un transport pe ruta : sediu Societății M-sediul Societății L -Societatea M, în intervalul orar . Tot în aceeași zi, pleacă spre ruta : sediu Societății M -Bulgaria -Societatea M, deplasarea efectuându- se în intervalul orar ... fără a se putea stabili locul real de descărcare al mărfii ieșite din antrepozit.

Acciza a fost achitată o singură dată de Societatea M, cu ordinul de plată .

Marfa a fost primită de Societatea X de la Societatea P, fiind același delegat și același mijloc de transport, documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de Societatea M, certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii emis de T către E.

### **Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ..;**

Din referatul de clasare se reține ca Societatea T a achiziționat de la Societatea M cantitatea de motorină conform facturii, livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR , transportator Societatea M, conducător auto ... cu autovehiculul . Pe CMR emis pentru transportul motorinei de la Societatea M către Societatea T este înscrisă la locul descărcării sediul Societății L.

Apoi, Societatea T achiziționează aceeași cantitate de motorină , **de cinci ori**, de la Societatea I, prin facturile ... Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 6 ori, respectiv: la Societatea

E(conform facturii fiscale ), la Societatea P(conform facturii fiscale ), la Societatea L (conform facturii ), la Societatea R(conform facturii fiscale ), la Societatea V(conform facturii fiscale s) și la Societatea O(conform facturii fiscale ), același conducător auto, cu autovehiculul, în aceeași data.

Conform notelor de livrare , autocisterna a fost încărcată în data de ...

Conform datelor GPS, în data de..., mijlocul de transport menționat figurează că a efectuat un transport pe ruta : sediul Societății M- Ploiești -Bulgaria -Societatea M. Tot in aceeași zi, pleacă spre ruta : sediul societății O -sediul Societății M - sediul E deplasarea efectuându-se în intervalul orar... fără a se putea stabili locul real de descărcare al mărfii ieșite din antrepozit.

Reprezentantul Societății E a pus la dispoziția organelor de cercetare penală fișa călătoriilor pentru autocisterna , emisă de Societatea M din care reiese că autocisterna, se afla la sediul P .Totodată, acesta depune și CMR aferent transportului prin care sunt confirmate datele GPS.

Acciza a fost achitată o singură dată de societatea M cu ordinele de plată .

Marfa a fost primită de Societatea X de la Societatea P, fiind același delegat și același mijloc de transport, documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de Societatea M certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii emis de Societatea M catre Societatea E.

In nota explicativă, reprezentantul legal al Societății X precizează ca factura fiscală nu este însoțită de documente justificative, la aceasta fiind anexată nota de recepție întocmită chiar de către acesta.Mai mult decât atât, acesta precizează că documentele justificative sunt cele care au însoțit factura emisă de societatea E catre Societate X.

### **Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ...;**

Din referatul de clasare rezulta ca T a achiziționat de la M, cantitatea de motorina, conform facturii livrată cu avizul ..și CMR.. transportator M, conducător auto numitul .., mijloc de transport ..

Totodata s-a constatat ca Societatea T achiziționează tot aceeași cantitate , **de trei ori**, de la SC I conform facturilor .

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 4 ori, respectiv către Societatea E(conform facturii fiscale ), Societatea P(conform facturii ), Societatea L (conform facturii )și la Societatea C(conform facturii ), cu ansamblu ... , conducătorul auto..., în aceeași data.

Societatea T a achiziționat de la Societatea M cantitatea de motorina..conform facturii, livrată cu avizul și CMR , transportator Societatea M, conducător auto fiind ..., mijloc de transport ansamblu ....

Totodata s-a constatat ca Societatea T achiziționează tot aceeași cantitate , **de trei ori**, de la Societatea I conform facturilor . Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 4 ori, respective la Societatea E (conform facturii fiscale ), la Societatea P(conform facturii fiscale ), la Societatea L(conform facturii ) și la Societatea C(conform facturii fiscale s), cu autovehiculul ... conducător autovehicul fiind numitul ... în aceeași data.. Pe CMR emis pentru transportul motorinei de la Societatea M către Societatea T este înscrisă la locul descărcării la Societatea L.

Acciza a fost achitată o singură dată de către Societatea M cu ordinul de plată .

Organele fiscale precizează că, din analiza datelor GPS, mijlocul de transport ansamblul figurează că a efectuat un transport pe ruta : sediu Societății M- Societatea L - Ploiești -Societatea M , fără a se putea stabili locul real de descărcare al mărfii ieșite din antrepozit.

Conform CMR conducătorul auto figurează a fi numitul ..cu autovehiculul , iar conform avizului de însoțire a mărfii, conducătorul auto figurează a fi numitul.. cu autovehiculul , rezultând o neconcordanță între informații înscrise în CMR și cele înscrise în avizul de însoțire. Această greșeală se regăsește și în documentele puse la dispoziție de E, cu precizarea că pe nota de recepție este menționat numitul... si autovehiculul .

Din verificarea efectuată de către inspectorii antifraudă la sediul SC L, conform procesului - verbal a rezultat că motorina euro5, încărcată din antrepozitul M a fost efectiv livrată la societatea L.

Marfa a fost primită de Societatea X de la SC P, delegat menționat fiind numitul .. cu autovehiculul ..., documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de M, certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii emis de T către Societatea E.

SC X nu poate face dovada că motorina euro 5 aprovizionată pe lanțul tranzacțional verificat provine din antrepozitul M.

#### **Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii nr...;**

Din referatul de clasare rezulta ca T a achiziționat de la M cantitatea de motorina ,conform facturii livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR, transportator M, conducător auto ...

Totodata s-a constatat ca T achiziționează tot aceeași cantitate de motorina , **de patru ori**, de la SC I conform facturilor fiscale.

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 5 ori, respectiv către : Societatea E (conform facturii fiscale ), Societatea P(conform facturii fiscale ), Societatea C(conform facturii fiscale ), Societatea L (conform facturii fiscale ) și Societatea B(conform facturii fiscale ), conducătorul autocisternei fiind ..., în data de....

Societatea T a achiziționat de la M, cantitatea de motorina conform facturii în , livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR d, transportator Societatea M, conducător autovehicul fiind numitul...

S-a constatat ca Societatea T a achiziționat tot aceeași cantitate de motorina , de trei ori, de la Societatea I, conform facturilor . Cantitate de motorină euro5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 4 ori, către : Societatea E(conform facturii fiscale), Societatea P(conform facturii fiscale ), Societatea L (conform facturii fiscale ) și Societatea C(conform facturii fiscale ), conducătorul autovehiculului fiind ...

Cantitatea de motorina a fost livrată către Societatea L conform facturii , cu avizul de însoțire a mărfii și CMR de Societatea T ; accizele au fost plătite o singură dată de Societatea M cu ordinele de plata .

Din verificarea efectuată de către inspectorii antifraudă la Societatea L, conform procesului - verbal a rezultat că motorina euro 5, încărcată din antrepozitul Societății M a fost efectiv livrată la Societatea L.



Reprezentantul E a pus la dispoziția organelor de cercetare penală fișa călătoriilor pentru autocisterna, emisă de Societatea M din care reiese că autocisterna, se afla la sediul P. Totodată, acesta depune și CMR aferent transportului prin care sunt confirmate datele GPS.

**Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii ...;**

Din referatul de clasare rezulta ca Societatea T a achiziționat de la M cantitatea de motorină conform facturii, livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR, transportator M, conducătorul autoturismului fiind numitul ...;

S-a constatat totodată ca Societatea T a achiziționat încă o dată aceeași cantitate de motorină de la Societatea I, conform facturii.

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente, figurează a fi livrată de 2 ori, respectiv către Societatea L (conform facturii fiscale) și Societatea E (conform facturii fiscale), de către numitul ...

Conform procesului -verbal al organelor fiscale, aceștia precizează că datele GPS, arată că ansamblu, în data de.. se deplasează pe ruta M - E. Aceleași lucru rezultă și din fișa de călătorii a autocisternei.

Totodată, T a achiziționat de la M cantitatea de motorină, conform facturii fiscale, livrată cu avizul de însoțire a mărfii și a CMR, transportator M, cu delegatul ...

S-a constatat ca T a achiziționat tot aceeași cantitate de motorină încă o dată, de la Societatea I, conform facturii.

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de \ documente, figurează a fi livrată de 2 ori, respectiv către Societatea L și Societatea E, delegat ...

Din verificarea efectuată de către inspectorii antifraudă la Societatea L, conform procesului - verbal a rezultat că motorină euro 5 încărcată din antrepozitul Societății M a fost efectiv livrată la această societate.

Organele fiscale precizează că marfa a fost primită de Societatea X de la Societatea P, fiind același delegat și același mijloc de transport, documentele fiind însoțite de copii după ordinele de plată privind plata unor accize efectuate de Societatea M, certificate de calitate, declarație de conformitate și copia avizului de însoțire a mărfii, emise de T către E.

Societatea X nu poate face dovada că motorină euro 5 aprovizionată pe lanțul tranzacțional verificat provine din antrepozitul M, mai ales că facturile fiscale și avizele de însoțire a mărfii sunt întocmite cu data de 31.05.2014, iar marfa nu a ajuns în gestiunea E la data întocmirii acestor documente.

Accizele au fost achitate o singură dată de către M cu ordinele de plată.

**Referitor la achiziția efectuată de societatea contestată în baza facturii nr....;**

Din referatul de clasare rezulta ca T a achiziționat de la M cantitatea de motorină, conform facturii fiscale, livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR, transportator M, cu delegatul ..., autovehiculul ....

S-a constatat ca T a achiziționat tot aceeași cantitate de motorină încă o dată, de la Societatea T, conform facturii.

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente figurează a fi livrată de 2 ori, respectiv la Societatea E (conform facturii fiscale) și Societatea L (conform facturii fiscale), cu autovehiculul de numitul ....

De asemenea, s-a constatat ca T a achiziționat de la M cantitatea de motorina , conform facturii , livrată cu avizul de însoțire a mărfii și CMR , transportator M, prin delegatul ..., cu autovehiculul ...

SC T a achiziționat tot aceeași cantitate de motorina , încă o dată, de la Societatea I conform facturii .

Aceeași cantitate de motorină euro 5, însoțită de același set de documente figurează a fi livrată de 2 ori, respectiv la Societatea E (conform facturii fiscale ) și Societatea L(conform facturii fiscale), cu autovehiculele , delegat fiind ....

În referatul de clasare , organele de cercetare penală precizează ca în cursul cercetărilor, administratorul Societății T nu a putut fi identificat, însă, din documentele contabile ale T a rezultat ca societatea a achiziționat aceleași cantități de carburant de la Societatea I fapt constatat de inspectorii antifraudă prin procesele-verbale . De asemenea, nu au putut fi identificați furnizorii societății SC I și nici nu figurează cu achiziții de la Societatea M.

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea M și Societatea T, reprezentantul legal al M a precizat, în nota explicativă ,că acest client a fost intermediar în livrările de motorină către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul M, iar descărcarea s-a realizat la sediul clienților indicați de societatea T.

De asemenea, se specifică faptul ca în cursul urmăririi penale s-a procedat la identificarea tuturor clienților pentru care T a livrat aceeași cantitate de motorină în aceeași perioadă în care a livrat și pentru Societatea E. Se reține ca au fost audiați reprezentanții acestor societăți în calitate de martori precum și șoferii care au transportat motorina euro 5 de la Societatea M respectiv T către clienții acestora.

Din declarațiile martorilor, angajați în calitate de șoferi în cadrul M, rezulta ca aceștia cu mijloacele de transport aparținând societății, au transportat motorina și pentru T precum și pentru E și ca au efectuat maxim un transport pe zi.

Unul dintre martori, fiind întrebat dacă a livrat într-o singură zi, în 7 locații diferite marfa acesta a declarat că atât el, cât și ceilalți șoferi nu aveau cum să livreze marfa în alte 7 locații diferite, deoarece nu era timp fizic pentru, așa ceva.

Din cercetările efectuate, organele de cercetare penală au stabilit faptul că toți clienții T au prezentat documente constatatoare, dovezi ale plăților, confirmând în cadrul declarațiilor în calitate de martori, atât în cadrul acestui dosar penal, cât și în cadrul dosarului penal aflat spre instrumentare de către D.I.I.C.O.T. că au primit marfa livrată de către acest furnizor deși fizic este imposibil ca într-o singură zi(24 h) să se realizeze cu aceeași autocisternă 7 transporturi de marfa în 7 locații diferite.

Conform declarației martorului reprezentantul legal al Societății E rezulta că Societatea E emitea skid-ul de încărcare , factura fiscală aferentă, iar celelalte documente ce însoțeau marfa erau emise de către furnizor, respectiv avizul de însoțire a mărfii de la Societatea M către Societatea T, CMR-ul era emis de către transportator, precum și ordinul de plată al accizei. Se reține ca delegații ce efectuat transportul erau angajați ai Societății M.

Reprezentantul legal al Societății E declară că a fost audiat, în calitate de martor, în cadrul dosarului penal ce se află spre soluționare la D.I.I.C.O.T. , ce are la bază cercetarea activității M, existând indicii că aceștia au multiplicat documentele ce au stat la baza mai multor achiziții de către diferiți clienți din țară. Cu privire la achizițiile efectuate de E din antrepozitul fiscal M, acesta declară că acestea au fost reale.

În referatul de clasare organele de cercetare penală precizează ca:

„Având în vedere atât aspectele precizate de către toate părțile implicate în cauză, precum și existența dosarului penal având ca obiect cercetarea activității societăților M și T, în desfășurarea relațiilor comerciale cu Societatea E, fiind emis deja rechizitoriul, denotă existența dubiului cu privire la clienții Societății T, fiind imposibil de stabilit de către organele de urmărire penală în ce măsură livrările efectuate de către Societatea T sunt fictive și care dintre cei 3-7 clienți dintr-o anumită zi au primit, într-adevăr marfa, având în vedere că documentele emise sunt identice pentru fiecare locație în parte, toți confirma primirea mărfii, plățile fiind efectuate prin virament bancar.

Prin dispozițiile art.9, alin.(1), lit c din Legea nr.241/2005, republicata, se sancționează „evidențierea în actele contabile sau alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale”, însă din probatoriul administrat nu a rezultat indubitabil că relația comercială dintre Societatea E și Societatea T nu a existat în realitate, fictivitatea achizițiilor nefiind probată. Același mecanism se aplică și relațiilor comerciale desfășurate între SC E și Societatea P și Societatea X, având în vedere că marfa suspectată de către organele fiscale ca fiind fictiv înregistrată este cea achiziționată, tot fictiv, de către Societatea E de la Societatea T. Analiza cauzei s-a realizat atât în ansamblu, mergând de la primul furnizor/antrepozit fiscal, cât și în detaliu, fiind verificat fiecare client cu aceeași poziție ca și SC E, fiind însă imposibil de identificat în ce măsură vreunul dintre transporturile efectuate este fictiv și din ce rezultă fictivitatea. Nici declarațiile șoferilor delegați, menționați pe respectivele documente ce însoțeau marfa nu au putut clarifica situația și nu s-a putut stabili indubitabil în ce măsură anumite livrări de marfa sunt înregistrate fictiv. [...]

Astfel, considerăm că în cauză lipsesc datele necesare care să permită organelor de urmărire penală constatarea săvârșirii, în mod cert, a unei infracțiuni de evaziune fiscală, nefiind întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art 9, alin.(1), lit.c din Legea 241/2005 republicata, sub aspectul laturii obiective și subiective.

Articolul 4, alin. (2) din Codul de Procedură penală prevede că ” după administrarea întreg probatoriului, orice îndoială în formarea convingerii organelor judiciare se interpretează în favoarea suspectului sau inculpatului.”

Astfel, în cazul în care probele referitoare la vinovăție nu sunt certe, sigure, complete, ci există îndoială cu privire la vinovăția inculpatului, se aplică regula *in dubio pro reo*, potrivit căreia orice îndoială operează în favoarea inculpatului, iar, pe baza acesteia, soluția ce se dispune este achitarea inculpatului de către instanța de judecată.

Totodată, există îndoială doar atunci când, din coroborarea tuturor probelor, nu se poate reține cu certitudine nici vinovăția, nici nevinovăția celui în cauză. În acest caz, îndoiala care rămâne este echivalentă cu o probă pozitivă de nevinovăție ce conduce la achitarea inculpatului de către instanță sau la o soluție de netrimitere în judecată dispusă de către procuror.”

Astfel, prin referatul de clasare organele de cercetare penală din cadrul IPJ au propus clasarea cauzei având ca obiect săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută, pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c din Legea nr.241/2005, republicata, cu aplicarea art.35 alin.(1) Cod Penal.

Din Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosarul penal precum și Referatul de clasare întocmit de organele de cercetare penală din cadrul I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice-Biroul de Investigatii

Complexe rezulta ca organele de cercetare penala au judecat doar latura penala a faptelor savarsite de reprezentantul legal al Societatii X. Organele de cercetare penala urmare analizarii intregului material probatoriu au apreciat ca, „sub aspect subiectiv, infractiunea se savarseste numai cu intentie dupa cum reiese din textul legal iar din probele administrate nu rezulta ca reprezentantii Societatii X actioneaza in vederea atingerii unui anumit scop prevazut de lege ca element constitutiv. Dincolo de latura subiectiva a infractiunii, urmarirea penala nu contureaza nici latura obiectiva a infractiunii, elementul material nefiind indeplinit, deoarece nu s-a putut stabili indubitabil faptul ca Societatea X a evidentiat in actele contabile cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale sau alte operatiuni fictive.”

Se retine ca, organele de cercetare penala au considerat ca in cauza lipsesc datele necesare care sa permita organelor de urmarire penala constatarea savarsirii in mod cert a unei infractiuni de evaziune fiscala, nefiind intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazuta la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, republicata.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Avand in vedere ca, prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal privind reprezentantii X, s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.1 lit.c) si art. 9 alin.(2) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale si nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatiei ordonanta de clasare emisa de organele de cercetare penala in cauza in speta.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului fiscal care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor precum si deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, mai sus enuntate, se retine ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative respectiv orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

De asemenea, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor si al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Referitor la indeplinirea cerintelor de forma, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestata si-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor si a TVA in baza facturilor emisa de Societatea P, care s-au constatat a fi fictive in conditiile in care s-a constatat ca achizitiile de motorina euro 5 s-a efectuat pe lantul de tranzactionare Societatea I - T-E - P -X in baza unor documente care nu reflecta realitatea operatiunilor economice si nu reflecta provenienta marfurilor.

După cum s-a arătat și mai sus, organele de cercetare penală, urmare cercetarilor efectuate precizează ca existența dubiului cu privire la clienții Societății T, fiind imposibil de stabilit de către organele de urmărire penală în ce măsură livrările efectuate de către Societatea T sunt fictive și care dintre cei 3-7 clienți dintr-o anumită zi au primit, într-adevăr marfa, având în vedere că documentele emise sunt identice pentru fiecare locație în parte, toți confirma primirea mărfii, plățile fiind efectuate prin virament bancar. Din referatul de clasare rezulta ca pe rolul D.I.I.C.O.T -Structura centrala se afla dosarul penal , având ca obiect cercetarea activității societăților M și T în desfășurarea relațiilor comerciale cu Societatea E, furnizorul de produse energetice către Societatea P și X.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține ca nu pot fi înregistrate în contabilitate , cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată , potrivit căreia orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică , punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv sa fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate nu sunt în concordanță cu realitatea în condițiile în care există indicii că furnizorii M și T au multiplicat documentele ce au stat la baza mai multor livrări către clienții din țară, pe rolul D.I.I.C.O.T -Structura centrala aflându-se dosarul penal .

După cum a rezultat și din analiza efectuată cu privire la achiziția motorinei euro 5 pe baza celor 8 facturi de către Societatea X, furnizorul T, a achiziționat de la Societatea M cantități de motorină euro 5 în baza facturilor emise, avizelor de însoțire a marfurilor , CMR , documente privind plata accizei, transportul fiind asigurat de M , majoritatea achizițiilor având locul de descărcare Societatea L.

Totodată s-a constatat că furnizorul T a achiziționat de mai multe ori aceeași cantitate de motorină euro 5 ( 4 ori , de 5 ori, de 3 ori , de 2 ori , o dată) de la Societatea I care a fost comercializată cu același set de documente către clienții săi printre care și Societatea E, furnizorul P și X, iar în compensare declară achiziții fictive de la furnizori ce nu pot fi identificați.

După cum s-a arătat și mai sus, din aplicația FISCNET a rezultat că Societatea T a achiziționat de la Societatea I marfa care la rândul său a raportat achiziții de la societățile O, G, și M (altă societate decât antrepozitul M), considerate de tip „fantoma”.

În cursul cercetarilor penale efectuate administratorul societății T nu a putut fi identificat iar din documentele contabile ale societății T a rezultat că aceasta a efectuat achiziții de produse energetice de la Societatea I. Urmare cercetării furnizorilor I nu au fost identificați și s-a constatat că Societatea I nu a achiziționat marfa de la Societatea M.

Prin urmare, facturile de livrare emise de Societatea P catre Societatea X nu au calitatea de document justificativ in conditiile in care nu se probeaza realitatea achizitiilor efectuate de Societatea T furnizorul Societății E.

Prezentarea de facturi, note de receptie, nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care s-a constatat ca facturile de achizitie nu au calitate de documente justificative in conditiile in care s-a constatat ca acestea au fost emise de furnizori care la randul lor nu au probat cu documente realitatea operatiunilor.

In acest sens sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deductiei taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexacte sau **nu corespund realitatii** ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deductie.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

"In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deductia cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora."

Totodata, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deductie a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deductie a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

*"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "*

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

*"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva. Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."*

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relateaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA si totodata cheltuieli , aceste tranzactii nu trebuie luate in considerare, acestea trebuie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive.

Or, in cazul furnizorilor din amonte respectiv M și T se fac cercetari in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii prevazute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia nr.272/2013,emisa intr-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrate in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului

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

justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

În speta, din administrarea mijloacelor de probă s-a constatat că achiziția de motorină euro 5 efectuată de Societatea X conform celor 8 facturi emise de furnizorul P, mai sus enumerate, s-a efectuat pe lanțul de tranzacționare M -O SRL/G - I - T - E - P - X, (primele 3 societăți de tip fantomă) în baza unor documente care nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, bunurile tranzacționate în acest lanț nu au o proveniență licită în condițiile legii.

Din constatările inspectorilor antifraudă, în trei cazuri a rezultat că autovehiculele care au livrat marfa către Societatea X nu au trecut prin localitate în momentul în care a fost emis CMR respectiv momentul recepționării mărfii de către Societatea X.

Mai mult, din Procesul verbal, întocmit de inspectorii antifraudă la Societatea L a rezultat că motorină euro 5 încărcată din antrepozitul M a fost efectiv livrată către această societate.

Prin urmare, pentru cantitatea de motorină euro 5 achiziționată de Societatea E de la T, livrată ulterior către Societatea P și apoi către Societatea X, cu aceleași documentele întocmite de M pentru livrarea de motorină euro 5 efectuată către L, nu se cunoaște proveniența produsului energetic și dacă operațiunea a fost reală.

În aceste condiții, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că tranzacțiile comerciale din acest lanț au ca și consecință reală, diminuarea creanței fiscale datorată către bugetul de stat de către ultimul beneficiar al acestui lanț tranzacțional. Deși aparent Societatea X a îndeplinit condițiile de formă pentru justificarea cheltuielilor cu marfurile și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, prin prezentarea de facturi emise de furnizorul P care au fost înregistrate în evidențele contabile, declarate corespunzător în declarațiile fiscale și care s-au decontat prin virament bancar, urmare verificării s-a constatat că acestea au fost întocmite în scopul creării unei aparente de legalitate pentru sustragerea de la plata impozitului pe profit și a taxei de valoarea adăugată.

După cum am arătat și mai sus, Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.5679/2013 precizează că în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Argumentul societății contestată potrivit căruia tranzacțiile analizate au avut scop economic și că deține documente justificative privind achizițiile în cauză, nu poate fi reținut în soluționarea contestației în condițiile în care nu s-a făcut dovada provenienței mărfii.

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre societatea contestată și furnizorii săi fapt care, în speta nu a putut fi probat în condițiile în care potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală și administrării mijloacelor de probă s-a stabilit că documentele prezentate de societate, înregistrate în evidențele contabile ale acesteia nu pot dobândi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflectă operațiuni reale în condițiile în care s-a constatat că achizițiile de motorină euro 5 utilizate efectuate de furnizorul P care ulterior au fost livrate societății



contestatare, nu au la baza documente care sa probeze realitatea tranzactiilor, in speta nefiind indeplinite conditiile de forma.

În ceea ce privește diferența de tratament fiscal aplicata de organele de inspectie fiscala la Societatea P fata de Societatea X rezulta din faptul ca beneficiarul final al facturilor este Societatea X , locul de descarcare al motorinei fiind depozitele X.

Urmare verificarii Societății P, organele de inspectie fiscala au constatat ca P este societatea care se interpune în circuitul tranzactional cu scopul de a crea avantaje fiscale constand în cheltuieli deductibile și TVA deductibila beneficiarului X.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia nu a avut cum sa verifice dacă anumite documente au fost utilizate și în cadrul altor tranzactii, dacă în baza acelorasi documente au fost livrate produse energetice altor operatori economici, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, mai sus enuntat , documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile, de unde rezulta ca se instituie o responsabilizare a celor doua parti implicate intr-o tranzactie.

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie in Decizia nr.5679/2013 emisa intr-o speta similara.

În ceea ce privește argumentul societății contestatare potrivit caruia dreptul de deducere poate fi refuzat doar dacă se face dovada cu elemente obiective a implicării într-o fraudă , aspecte care nu intra în competenta organele de inspectie fiscala , mentionam ca în speta tranzactiile au fost analizate și de organele de cercetare penala .

După cum s-a arătat și mai sus, în speta organele de cercetare penala urmare cercetarilor efectuate au constatat ca existența dubiului cu privire la clienții Societății T însă este imposibil de stabilit de către organele de urmărire penală în ce măsură livrările efectuate de către Societatea T sunt fictive și care dintre cei 3-7 clienți dintr-o anumită zi au primit, într-adevăr marfa, având în vedere că documentele emise sunt identice pentru fiecare locație în parte, toți confirma primirea mărfii, plățile fiind efectuate prin virament bancar.

Mai mult, pe rolul D.I.I.C.O.T se afla dosarul penal având ca obiect cercetarea activității societăților M și T, în desfășurarea relațiilor comerciale cu Societatea E, furnizorul de produse energetice către Societatea P și X.

Totodata, din administrarea mijloacelor de proba prevazute de art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala respectiv utilizarea informatiilor din baza de date ANAF, utilizarea informatiilor primite de la alte organe fiscale(procesele verbale intocmite de inspectorii antifrauda la furnizorii din amonte), analizarea documentelor prezentate de societate in timpul controlului s-a concluzionat ca achizițiile în cauza nu au la baza documente care sa justifice realitatea operatiunilor inregistrate în evidentele contabile ale Societății X.

Prin urmare, din administrarea mijloacelor de proba, în speta se reține ca la dosarul cauzei exista elemente obiective din care sa reiasa ca societatea contestatara știa sau cel puțin ar fi trebuit sa știe ca , prin achizițiile efectuate, participa la operațiuni implicate într-o fraudă fiscala.

Potrivit art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(2) Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal în concordanta cu realitatea lor economica, determinata în baza probelor administrate în conditiile prezentului cod. Atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, organul fiscal apreciaza aceste operatiuni sau tranzactii, cu respectarea fondului economic al acestora. "*

Intr-o speta similara Curtea de Apel Cluj prin Decizia Civila nr.935/2018, precizeaza:

"Prin urmare si acesti furnizori au avut un comportament fiscal fraudulos asemanator furnizorului..., existând totodată o pierdere de venituri fiscale câtă vreme TVA nu a fost colectata în amonte, iar reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere, astfel încât este pus în cauză principiul neutralității impozitării, fiind aplicabilă **mutatis mutandis** ipoteza specială din cauza C-101/2016 Paper Consult.

Astfel, la punctul 46 din Hotărârea Paper Consult s-a reținut ca neplata TVA s-ar repercuta asupra prețului de vânzare al produselor și al serviciilor și ar procura vânzătorului un avantaj concurențial care crește volumul vânzărilor.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

În această privință, Curtea de Justiție a statuat că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea Fini din 3 martie 2005, C 32/03).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțele naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11. EU:C:2012:774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, CU8/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

Or, chiar CJUE a precizat la paragraful 48 al hotărârii pronunțate în cauza PPUH. C-277/14. că: *"Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe ca, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA. În astfel de împrejurări, în scopul celei de a șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11. EU:C:2012:774. punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18H3. EU:C:2014:69, punctul 27)".*

Relevante în acest sens sunt și mențiunile de la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH C-277/2014, anterior citată: "Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA, aspect a cărui verificare este de

competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, HU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64)".

Or, Curtea în calitate de instanță națională, apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile expuse la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH și care se reflectă în dispozitivul acesteia în situația de excepție când se poate refuza acordarea dreptului de deducere.

Astfel, este neîndoielnic în cauză că organele fiscale au constatat neregularități comise de persoanele care au emis facturile în amonte.

Apoi Curtea reține că la dosar exista elemente obiective din care reiese că reclamanta știa sau cel puțin ar fi trebuit să știe că, prin achizițiile sale, participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală."

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

***"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

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

Iar la art.269 din același act normativ se prevede:

*"(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]  
d) dovezile pe care se întemeiază;"*

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că, este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În condițiile în care societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală iar pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspectie fiscală au avut în vedere documentele societății, informațiile din baza de date ANAF, informațiile transmise de organele fiscale urmări controalelor efectuate la furnizorii de marfuri se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală au reîncadrat operațiunile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de furnizorul P și au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa și TVA deductibilă , înregistrate în evidențele

contabile in baza celor 8 facturi emise de furnizorul P, pe perioada 21.03.2014-12.06.2014.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căreia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a ANAF, informațiilor transmise de alte organe de control, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile și completarile ulterioare, care dispun:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Iar potrivit art.7 din același act normativ

*“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile și completarile ulterioare, se prevede:

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările

organelor de inspectie fiscala se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit , pe anul 2014, prin aplicarea cotei de 16% asupra acestor cheltuieli nedeductibile fiscal.

Se retine ca impozitul pe profit a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-art.17

*“Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38.”*

-art.19

*“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate precum si faptul ca la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele societatii contestatare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiate, contestatia formulata de societatea X cu privire la impozitul pe profit si TVA , stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala .

**2).Cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata precum și dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. este daca societatea X datoreaza obligatiile fiscale accesorii , in conditiile in care prin prezenta decizie, contestatia cu privire la debitele reprezentand impozit pe profit si TVA , a fost respinsa ca neintemeiata.**

În fapt, prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

Accesoriile au fost calculate pe perioada 25.04.2014-24.11.2015 în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

*“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]*

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi aparține creanța principală.”*

-art.120

*“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]*

*“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

-art.120<sup>1</sup>

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat, pe perioada 25.04.2014-24.11.2015, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

Mai mult, dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit și TVA astfel că, în

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

conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit precum și dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA ,stabilite prin Decizia de impunere potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

3. Referitor la accizele ,stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat accize stabilite asupra cantitatii demotorina euró 5 achizitionata de la furnizorul P in conditiile in care nu s-a putut face dovada ca produsele energetice achizitionate provin de la un antrepozitar autorizat asa cum prevad dispozitiile legale in vigoare.**

In fapt , dupa cum s-a aratat si la pct.III.1 din prezenta decizie, in perioada 01.03.2014-30.06.2014 , Societatea X a achizitionat cantitatea de motorina euro 5 în baza a 8 facturi emise de furnizorul revanzator de produse energetice P.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsul accizabil (motorina euro 5) a fost comercializat pe lanțul de tranzacționare T -E - P. - X fără documente legale de proveniență, a fost deținut în afara regimului suspensiv de accize fără ca accizele să fie percepute în conformitate cu prevederile Titlului VII din Codul fiscal.

In conditiile in care s-a constatat ca societatea contestatara este implicată în deținerea de produse accizabile în afara regimului suspensiv de accize, fără ca accizele să fie percepute, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta este obligată la plata accizelor care au devenit exigibile, în baza art. 206 ^9 alin. 1 lit. b) și alin. 2 și 206^21 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în baza art. 206^69 alin. 8 din același act normativ contribuabilul răspunde pentru proveniența nelegală a produselor accizabile deținute în afara antrepozitului fiscal pentru care acciza nu a fost perceputa.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar accize aferente cantitatii de motorina euro 5 pentru care nu s-a făcut dovada ca acciza a fost perceputa.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatara sustine ca proveniența legala a produselor este demonstrata prin facturile de achiziție si documentele justificative atașate acestora, documente care cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de lege; considera ca ordinele de plata care atesta achitarea accizei aferente, atașate facturilor, sunt suficiente pentru a proba îndeplinirea obligației fata de bugetul de stat si susține ca nu poate in mod obiectiv verifica daca același document a fost utilizat de mai multe ori în derularea mai multor tranzacții similare.

Societatea contestatara nu a avut niciodată raporturi directe cu importatorii produselor accizabile iar achizițiile au fost făcute cu documente justificative inclusiv cu dovada achitării accizelor aferente cantitatilor de combustibil achizitionate; sustine ca nu a achizitionat produse accizabile de la antrepozitul fiscal M ci de la E, respectiv P si

ca au fost prezentate organului de control facturile de achiziție, avizele, declarațiile de conformitate inclusiv ordinele de plata care atesta dovada achitării accizelor pentru combustibilul achiziționat. Pe facturile de achiziție este trecută mențiunea „Acciza achitata cu OP ... si OP ”, aceste documente fiind vizate de banca; sustine ca prevederile art.206<sup>9</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare nu-i sunt aplicabile.

În drept, la art.206 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare , în vigoare pe perioada 01.03.2014-30.06.2014, se prevede:

-art.206<sup>7</sup>

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

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

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

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

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

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

-art.206<sup>9</sup>

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

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

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

2. în cazul unei nereguli în cursul unei deplasări a produselor accizabile în regim suspensiv de accize, astfel cum este definită la [art. 206<sup>41</sup>](#) alin. (1), (2) și (4): antrepozitarul autorizat, expeditorul înregistrat sau orice altă persoană care a garantat plata accizelor în conformitate cu [art. 206<sup>54</sup>](#) alin. (1) și (2), precum și orice persoană care a participat la ieșirea neregulamentară și care avea cunoștință sau care ar fi trebuit să aibă cunoștință în mod normal de caracterul neregulamentară al acestei ieșiri;

b) în ceea ce privește deținerea unor produse accizabile, astfel cum se menționează la [art. 206<sup>7</sup>](#) alin. (1) lit. b): persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora;”

-art.206<sup>16</sup>

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

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



-art.206^21

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

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

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

-art.206^53

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

-art.206^69

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

La pct.83 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

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

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

iar la pct.107 din același act normativ se prevede:

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

(2) Pentru livrările de produse accizabile efectuate din antrepozitele fiscale, cu excepția livrărilor în regim suspensiv de accize, factura trebuie să cuprindă distinct valoarea accizei pentru fiecare produs sau, dacă nu se datorează accize în urma unei exceptări/scutiri, mențiunea "exceptat/scutit de accize".[...]

(4) În cazul produselor accizabile, cu excepția situației în care produsele circulă în regim suspensiv de accize, la transportul acestora de la antrepozitul

*fiscal către alte locuri proprii de depozitare ale antrepozitarului autorizat, se va utiliza avizul de însoțire, în care se va înscrie și valoarea accizei aferente cantităților de produse accizabile transferate.*

*(5) Transportul produselor accizabile de la locul de recepție deținut de destinatarul înregistrat către alte locuri proprii ale acestuia va fi însoțit de avizul de însoțire a mărfii în care se va înscrie "accize percepute".*

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

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca deținerea de produse energetice în speta motorina euro 5 trebuie justificată cu documente din care să rezulte ca aceasta provine de la un antrepozit autorizat, de la un destinatar înregistrat sau de la un importator și ca acciza a fost percepută.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei în raport de susținerile societății contestată se rețin următoarele :

După cum s-a arătat și la pct.III 1 din prezenta decizie, urmare verificării documentelor prezentate de societate în timpul controlului s-a constatat ca:

- motorina euro 5 achiziționată în cauză, are ca sursă de proveniență antrepozitul fiscal M;
- transportul a fost efectuat cu mijloacele de transport aparținând M;
- acciza a fost achitată de către M;
- circuitul motorinei euro 5 a fost: M- T -E-P -X;
- conform declarațiilor de conformitate, proveniența este Bulgaria;

Însă din administrarea mijloacelor de probă prevăzute la art.49 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare respectiv informațiile existente în baza de date ANAF, răspunsul reprezentantului legal al societății la nota explicativă a organului de inspecție fiscală, informațiile transmise de alte organe precum și informațiile existente în procesele verbale întocmite de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală, cu privire la proveniența produselor energetice (motorina euro 5) achiziționată de Societatea X conform celor 8 facturi de la furnizorul P , s-a constatat ca aceasta a fost achiziționată pe lanțul de tranzacționare I - T -E-P - X .

Totodată, din administrarea mijloacelor de probă a rezultat ca:

-același ordin de plată este prezentat drept justificare pentru plata accizei aferentă mai multor facturi, existând neconcordanțe între cantitățile de combustibili facturate și cantitățile de combustibili pentru care s-a efectuat plata accizei, astfel încât cantitățile facturate și justificate cu același document de plată a accizei sunt mai mari decât cantitățile înscrise în ordinele de plată cu care s-au achitat efectiv accizele;

-societățile implicate în circuitul tranzacțional, printre care și X au deținut produse accizabile pentru care nu pot face dovada plății accizelor, încălcând prevederile art. 206<sup>21</sup> alin. 10 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

-deși s-a efectuat o singură achiziție a unei cantități de motorină euro 5 de la antrepozitul fiscal M (pentru care accizele au fost plătite), T livrează această cantitate de mai multe ori către clienții săi, justificând proveniența mărfii cu același set de documente emise de M (ordine de plată a accizei, documente de conformitate, avize de însoțire/CMR emise pentru același mijloc de transport);

- după cum s-a arătat și mai sus, pe lângă achizițiile de la M, T înregistrează achiziția aceleiași cantități de motorină euro 5 de la I, societate cu comportament de tip fantomă, funizorii acesteia neputând fi identificați;

-nu există nicio tranzacție comercială între I și M;

-din analiza diagramelor GPS aferente mijloacelor de transport aparținând M a rezultat că, în majoritatea cazurilor, acestea nu se deplasează conform rutelor și distanțelor menționate în documentele de transport prezentate;

-transportul motorinei euro 5 pentru T a fost efectuat de M (atât la achiziții, cât și la livrări);

-fostul administrator al M a declarat că Societatea T a fost intermediar în livrările de motorină euro 5 către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul M iar descărcarea la sediul clienților indicați de Societatea T;

- T nu funcționează la adresa sediului social/ domiciliului fiscal declarat, transmiterea documentelor către D.G.A.F. fiind efectuată prin intermediul societății de curierat, acestea fiind predate curierului de către o persoană care nu are nicio calitate în cadrul T;

-documentele nu au fost expediate de la adresa sediului social/domiciliului fiscal al T;

-cetățeanul moldovean asociat și administrator statutar al T. nu a fost identificat și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți, iar acest contribuabil este utilizat pentru comercializarea unor cantități de motorină euro 5 care nu au o proveniență legală din punct de vedere fiscal;

-atât T, cât și I nu au putut fi identificate la sediile declarate, existând suspiciuni rezonabile că se sustrag de la efectuarea controlului;

-din verificările efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul D.G.A.F. a rezultat că documentele de achiziție prezentate de clienții societății T (respectiv proveniența de la M) nu pot fi documente justificative conform legii, neputându-se stabili cu exactitate locația de destinație a mărfii ieșite din antrepozit;

-din aplicația FISCNET a rezultat că Societatea T a achiziționat de la Societatea I marfa care la rândul său a raportat achiziții de la societățile O, G, M, considerate de tip „fantomă”.

-facturile emise de T către E figurează a fi întocmite de asociatul și administratorul T, persoană care, conform verificărilor efectuate de D.G.A.F., nu a fost identificată și nici nu acționează ca reprezentant al acestei societăți;

-din analiza achizițiilor înregistrate de X de la P a rezultat faptul că adaosul comercial practicat de societatea contestată, atât pentru livrările cu ridicata cât și pentru livrările cu amănuntul, este cuprins între 3-9%.

-pe avizele de însoțire a mărfii și pe facturile emise de E către P. și ulterior vândute către X sunt înscrise aceiași delegații și aceleași mijloace de transport ca și în

documentele emise de M către T, nefiind înscrise mențiuni din care să rezulte schimbarea mijlocului de transport;

-E deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată către P cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E;

-P deține doar atestat de comercializare angro fără depozitare a produselor energetice de tipul carburanților pentru autovehicule și nu deține capacități de depozitare, de unde rezultă că motorina euro 5 a fost livrată direct către X cu aceleași mijloace de transport cu care aceasta a fost livrată de T către E.

După cum s-a arătat și la pct.III,1 operațiunile economice derulate de Societatea X pe lanțul de tranzacționare I- T-E- P – X au fost analizate și de organele de cercetare penală urmare sesizării penale depuse de AJFP -Inspectie Fiscala la Parchetului de pe langa Tribunal și care a făcut obiectul dosarului penal , care a fost solutionat prin Ordonanța de clasare .

În referatul de clasare, organele de cercetare penală precizează ca în cursul cercetărilor, administratorul Societății T nu a putut fi identificat, însă, din documentele contabile ale T a rezultat ca societatea a achiziționat aceleași cantități de carburanți de la Societatea I, fapt constatat de inspectorii antifraudă prin procesele-verbale . De asemenea, nu au putut fi identificați furnizorii societății I și nici nu figurează cu achiziții de la Societatea M.

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea M și Societatea T, reprezentantul legal al M a precizat, în nota explicativă ,că acest client a fost intermediar în livrările de motorină către clienții finali, încărcarea s-a efectuat numai la sediul M iar descărcarea s-a realizat la sediul clienților indicați de societatea T.

De asemenea, se specifică faptul ca în cursul urmăririi penale s-a procedat la identificarea tuturor clienților pentru care T a livrat aceeași cantitate de motorină, în aceeași perioadă în care a livrat și pentru Societatea E. Se reține ca au fost audiate reprezentanții acestor societăți în calitate de martori precum și șoferii care au transportat motorina euro 5 de la Societatea M respectiv T către clienții acestora.

Din declarațiile martorilor, angajați în calitate de șoferi în cadrul M, rezulta ca aceștia, cu mijloacele de transport aparținând societății, au transportat motorina și pentru T precum și pentru E și ca au efectuat maxim un transport pe zi.

Unul dintre martori, fiind întrebat dacă a livrat într-o singură zi, în 7 locații diferite marfa, acesta a declarat că atât el, cât și ceilalți șoferi nu aveau cum să livreze marfa în alte 7 locații diferite, deoarece nu era timp fizic pentru, așa ceva.

Din cercetările efectuate, organele de cercetare penală au stabilit faptul că toți clienții T au prezentat documente constatatoare, dovezi ale plăților, confirmând în cadrul declarațiilor în calitate de martori, atât în cadrul acestui dosar penal, cât și în cadrul dosarului penal aflat spre instrumentare de către D.I.I.C.O.T. că au primit marfa livrată de către acest furnizor deși fizic este imposibil ca într-o singură zi(24 h) să se realizeze cu aceeași autocisternă 7 transporturi de marfa în 7 locații diferite.

Conform declarației martorului , reprezentant legal al Societății E, rezulta că Societatea E emitea skid-ul de încărcare , factura fiscală aferentă, iar celelalte documente ce însoțeau marfa erau emise de către furnizor, respectiv avizul de însoțire a mărfii de la Societatea M către Societatea T, CMR era emis de către transportator, precum și ordinul de plată al accizei. Se reține ca delegații ce au efectuat transportul erau angajați ai Societății M.

Reprezentantul legal al Societății E declară că a fost audiat, în calitate de martor, în cadrul dosarului penal ce se află spre soluționare la D.I.I.C.O.T. ce are la bază cercetarea activității ML, existând indicii că aceștia au multiplicat documentele ce au stat la baza mai multor achiziții de către diferiți clienți din țară. Cu privire la achizițiile efectuate de E din antrepozitul fiscal M, acesta declară că achizițiile au fost reale.

Totodată, din referatul de clasare întocmit de organele de cercetare penală rezulta că motorina euro 5 încarcată din antrepozitul M și pentru care aceasta societate a plătit accize conform ordinelor de plată (anexate la livrarile efectuate de T către E precum și ceilalți clienți) a fost livrată efectiv la Societatea L, după cum rezulta din Procesul verbal întocmit de inspectorii antifrauda din cadrul Direcției Generale Antifrauda Fiscală.

Urmare cercetării efectuate, în referatul de clasare organele de cercetare penală precizează ca:

„Având în vedere atât aspectele precizate de către toate părțile implicate în cauză, precum și existența dosarului penal, având ca obiect cercetarea activității societăților M și T, în desfășurarea relațiilor comerciale cu Societatea E, fiind emis deja rechizitoriul, denotă existența dubiului cu privire la clienții Societății T, fiind imposibil de stabilit de către organele de urmărire penală în ce măsură livrările efectuate de către Societatea T sunt fictive și care dintre cei 3-7 clienți dintr-o anumită zi au primit, într-adevăr marfa, având în vedere că documentele emise sunt identice pentru fiecare locație în parte, toți confirmă primirea mărfii, plățile fiind efectuate prin virament bancar.”

Se reține ca, organele de cercetare penală au concluzionat că există dubiu cu privire la clienții Societății T și imposibil de stabilit în ce măsură livrările efectuate de Societatea T sunt fictive și care dintre cei 3-7 clienți dintr-o anumită zi, au primit într-adevăr marfa, având în vedere că documentele emise sunt identice pentru fiecare locație în parte și toți clienții confirmă primirea mărfii, plățile fiind efectuate prin virament bancar.

În condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că motorina euro 5 încarcată din antrepozitul M și pentru care aceasta societate a plătit accize a fost livrată efectiv la Societatea L, pe lanțul de tranzacționare M- T- L, se reține că pentru cantitatea de - motorina euro 5 achiziționată de Societatea X în baza celor 8 facturi emise de P care a fost achiziționată de la furnizorii revanzatori pe lanțul de tranzacționare I- T-E-P-X, cu documente identice ca și cele emise de M pentru livrarea efectuată către L accizele nu au fost percepute și achitate bugetului de stat.

Mai mult, nu se face dovada că produsele energetice în cauză, au fost livrate dintr-un antrepozit fiscal și acciza a fost percepută.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, detinerea de produse accizabile, atunci când accizele nu au fost plătite, poate avea loc numai într-un antrepozit fiscal fiind interzisă detinerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută.

De asemenea, detinerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada percepției accizelor, atrage plata acestora.

Se reține totodată că pentru produsele accizabile care sunt transportate sau sunt detinute în afara antrepozitului fiscal, originea trebuie să fie dovedită iar operatorii economici distribuitori și comercianți angro și en detail răspund pentru proveniența nelegală a produselor detinute.

În speta , nu s-a putut face dovada provenienței produsului energetic respectivă motorina euro 5 achiziționată de Societatea X în baza celor 8 facturi emise de P, dacă aceasta a fost achiziționată dintr-un antrepozit fiscal și dacă acciza a fost percepută în condițiile în care s-a constatat că achiziția de motorina în cauza s-a efectuat pe lanțul de tranzacționare I-T-E-P-X iar urmări verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă și organele de cercetare penală s-a constatat că T și I nu funcționează la sediul declarat iar din aplicația FISCNET a rezultat că Societatea T a achiziționat de la Societatea I marfa care la rândul a raportat achiziții de la societățile O, G și M considerate de tip „fantomă”.

La contestația formulată societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală în condițiile în care potrivit prevederilor legale enunțate mai sus contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

În condițiile în care s-a constatat că produsul accizabil (motorina euro 5) a fost deținut de societatea contestată în afara regimului suspensiv de accize , produsul fiind eliberat în consum conform art.206<sup>7</sup> lit.b) din Codul fiscal iar accizele aferente îndeplinesc condițiile de exigibilitate prevăzute la art.206<sup>6</sup> din același act normativ, mai sus enunțate , se reține că , în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit accize pentru cantitatea de motorina euro 5, deținută de Societatea X și pentru care nu s-a făcut dovada că acesta a fost achiziționată dintr-un antrepozit fiscal și că acciza a fost percepută.

Argumentul societății contestate potrivit căruia proveniența legală a produselor energetice este demonstrată prin facturile de achiziție și documentele justificative atașate acestora, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care urmări cercetării penale s-a constatat că există indicii că furnizorii din amonte respectiv M și T au multiplicat documentele ce au stat la baza mai multor achiziții efectuate de diferiți clienți din țară iar pe rolul DIICOT există dosarul penal având ca obiect cercetarea activității M și T.

Argumentul societății potrivit căruia nu ar fi avut raporturi directe cu importatorii produselor accizabile nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât un operator economic diligent care stăpânește domeniul de activitate pe care îl desfășoară, verifică proveniența produselor accizabile, respectiv dacă acestea au fost introduse în sistemul de accizare, în condițiile în care norma legală mai sus enunțată stipulează că deținerea produselor accizabile în afara antrepozitului fiscal și pentru care nu se poate face dovada plății accizelor atrage plata acestora.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției

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

Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice și cu privire la accize.

**4.Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P., este daca societatea X datoreaza obligatiile fiscale accesorii in conditiile in care prin prezenta decizie, contestatia cu privire la debitul reprezentand accize a fost respinsa ca neintemeiata.**

In fapt, prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar de plata .

Accesoriile au fost calculate pe perioada 25.04.2014-24.11.2015 in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit căroră:

-art.119

*“1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.[...]*

*(3) Dobânzile si penalitatile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala.”*

-art.120

*“1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]*

*“7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

-art.120<sup>1</sup>

*“1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.*

*“2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.”*

Din prevederile legale enuntate se reține ca pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere. Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora contribuabilii datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 25.04.2014-24.11.2015, dobanzi si penalitati de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar de plata.

Mai mult, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la accizele astfel ca, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X si cu privire la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi si penalitati de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.