



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr. 145/24.06.2020
privind soluționarea contestației formulate
de XXXX din XXXX,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.XXXX și reînregistrata sub nr. XXXX**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu prin adresa nr. XXXX, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. XXXX, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de XXXX, înregistrată la ORC sub nr.XXXX, CUI XXXX, cu sediul social în XXXX, prin avocat XXXX, conform înmăturării avocațiale FN/25.04.2013, aflate în original la dosarul cauzei.

Conform extrasului ONRC nr. XXXX din data de 17.06.2020, XXXX se afla sub incidența Legii nr. 85/2006 în insolvență/faliment iar lichidator judiciar este XXXX cu sediul în XXXX.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.XXXX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XXXX de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Sibiu, pentru suma totală de XXXX lei reprezentând:

- XXXX lei - impozit pe profit;
- XXXX lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- XXXX lei - accize;
- XXXX lei - accesorii aferente accizelor;
- XXXX lei - taxa pe valoarea adăugată;
- XXXX lei - accesorii taxei pe valoarea adăugată.

În temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. 240/08.08.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulată de XXXX SRL împotriva Deciziei de impunere nr. XXXX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XXXX de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Sibiu pentru suma totală de XXXX lei, reprezentând impozit pe profit, accize, TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, având în vedere că în cauză organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Sibiu au înaintat și transmis Sesizarea penală nr. XXXX, Parchetului de pe lângă Tribunalul Sibiu, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Ordonanța de clasare emisă în data de 29.03.2019 de Parchetul de pe lângă Tribunalul Sibiu în dosarul nr. XXXX, definitivă prin Încheierea penală nr. XXXX, s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală în modalitățile prevăzute de dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (3) din Legea nr.241/2005, republicată, reținute în sarcina XXXX și a reprezentantului acestuia, cu aplicarea art. 35 alin. (1) și art. 5 Cod penal.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin.(3) și art. 272 alin.(5) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală va relua procedura de soluționare a contestației formulată de XXXX.

I. Prin contestația formulată, XXXX contestă Decizia de impunere nr.XXXX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XXXX de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Sibiu și solicită anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa, în valoare totală de XXXX lei, având în vedere următoarele motive:

Decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea prevederilor art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, aplicabile, potrivit art.231 din Codul de procedură fiscală, obligațiilor bugetare stabilite pentru anul 2003, respectiv prevederile art.91-93 din Codul de procedură fiscală aplicabile perioadei 2004-2008.

Având în vedere că prevederile legale menționate stabilesc că termenul de prescripție al dreptului de a constata și stabili obligații fiscale este de 5 ani, contestatara solicită să se constate că *„la data de 01.01.2013 era împlinit termenul de prescripție pentru perioada 01.01.2003-01.01.2008”*, cu consecința anulării obligațiilor fiscale principale și accesorii din această perioadă.

Pe fondul cauzei, XXXX consideră că actele de control contestate se întemeiază pe *„interpretarea și aplicarea greșită”* a prevederilor Legii nr.82/1991, a HG nr.831/1997, a Codului fiscal, a Codului de procedură fiscală și a normelor de aplicare a acestora, precum și pe nesocotirea stării de fapt fiscale, astfel:

a) s-au respectat prevederile legii contabilității cu privire la condițiile pe care trebuie să le îndeplinească documentele justificative, facturile fiscale înregistrate în contabilitatea proprie contin toate informațiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal, iar realitatea tranzacțiilor este dovedită și de alte documente precum procesele verbale de recepție, înregistrările din jurnalul de cumpărări și din balanțele de verificare contabilă întocmite;

b) obligația de plată a impozitului pe profit a fost stabilită de organele de inspecție fiscală cu nerespectarea prevederilor art.19-21 din Codul fiscal, respectiv a pct.22 Titlul II din HG nr 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, conform cărora *„sunt deductibile din veniturile realizate toate cheltuielile care au concurat la realizarea acestora”*;

c) TVA suplimentară de plată a fost stabilită de organele de inspecție fiscală cu încălcarea prevederilor art.144-155 din Codul fiscal, deoarece societatea a respectat cerințele de formă și fond impuse de lege, respectiv este înregistrată în scopuri de TVA, a dedus TVA aferentă valorii mărfurilor ori serviciilor prestate societății, mărfurile achiziționate au fost folosite în scopul operațiunilor taxabile, iar deducerea a fost făcută pe bază de facturi fiscale ce conțin toate informațiile impuse de art.155 din Codul fiscal;

d) obligația de plată a accizelor stabilită de organele de control în sumă de XXXX lei, se întemeiază pe interpretarea și aplicarea greșită a prevederilor art.162 și următoarele din Codul fiscal, deoarece, conform acestora, accizele se datorează de producătorul, antrepozitarul autorizat și de către importator, la momentul punerii mărfurilor accizabile în vânzare, și întrucât societatea nu se află în niciuna din aceste situații, obligarea sa la plata accizelor este nelegală;

e) obligațiile de plată calculate suplimentar de organele de inspecție fiscală constând din impozit pe profit, TVA și accize, stabilite în sarcina sa, încalcă Directiva CE 112/2006, prevederile comunitare opunându-se unor reglementări și practici naționale conform cărora

autoritățile fiscale refuză dreptul de deducere pe motiv că emitentul facturii fiscale a săvârșit nereguli, fără să dovedească că beneficiarul mărfurilor știa sau ar fi trebuit să știe că „*operațiunea invocată în exercitarea deducerii este implicată în fapte de evaziune fiscală*”.

De asemenea, prevederile comunitare se opun practicilor naționale care condiționează dreptul de deducere al beneficiarului mărfii de obligația de a demonstra că vânzătorul este înregistrat fiscal, dispune de marfa livrată și achită obligațiile fiscale, deoarece „*atributul exclusiv de demonstrare a săvârșirii faptelor de evaziune fiscală aparține autorităților statului*”;

f) referitor la obligația de plată a majorărilor și penalităților de intarziere, XXXX solicită anularea acestora pe considerentul că accesoriile urmează obligația principală de plată, iar în cazul admiterii contestației și anulării acesteia, perceperea de accesorii nu se mai justifică.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Sibiu s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.XXXX în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.XXXX, constatându-se următoarele:

Impozit pe profit

În cadrul inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Sibiu, s-au verificat tranzacțiile comerciale desfășurate în perioada 01.01.2003-31.03.2008 între XXXX și principalii furnizori de uleiuri minerale (în principal motorină euro).

În urma controalelor încrucișate efectuate, din constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitele și taxele datorate de XXXX, s-au constatat următoarele:

-in ceea ce privește relația comercială derulată cu XXXX, DGFP Constanța a comunicat faptul că verificarea încrucișată nu s-a putut efectua deoarece administratorul societății nu a dat curs invitațiilor de prezentare a documentelor financiar contabile solicitate, precum și faptul că seriile și numerele facturilor fiscale utilizate de XXXX în relația cu XXXX nu se regăsesc în lista documentelor achiziționate de la distribuitori legali autorizați.

De asemenea, din baza de date ANAF rezultă că XXXX nu a depus în anul 2004 (perioada în care a emis facturi pe numele XXXX) bilanț contabil la organul fiscal teritorial și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat al statului.

Totodată, din programul informatic „*Sistemul național de evidență auto*”, s-a constatat faptul că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de XXXX aparțin categoriei autoturismelor ce nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi sau sunt înscrise numere de înmatriculare care nu au fost alocate de către organele competente.

-referitor la relația comercială derulată cu XXXX, DGFP Brașov a transmis faptul că aceasta nu desfășoară activitate la sediul social declarat, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate la bugetul general consolidat al statului și nu a depus în anul 2004, pe perioada când au fost emise facturile către XXXX, bilanțul contabil.

Din programul informatic „*Sistemul național de evidență auto*”, s-a constatat faptul că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de XXXX sunt incomplete sau sunt înscrise numere de înmatriculare care nu au fost alocate de către organele competente.

De asemenea, referitor la numele delegatului care apare pe documentele emise de XXXX, Parchetul de pe lângă Judecătoria Ploiești a constatat că XXXX nu are nicio legătură cu XXXX, fiind o persoană care și-a pierdut actul de identitate în anul 2000.

-in ceea ce privește tranzacțiile derulate cu XXXX, din controalele efectuate de comisarii Gărzii Financiare Cluj, București și Prahova se rețin următoarele:

a) facturile emise în numele XXXX nu justifică faptul că mărfurile livrate sunt cele înscrise în facturi, în condițiile în care din programul informatic „*Sistemul național de evidență auto*” s-a constatat faptul că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de XXXX aparțin categoriei autoturismelor ce nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi.

De asemenea, XXXX emite facturi fără a le înregistra în evidența contabilă, nu depune la organul fiscal teritorial nicio declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat al statului și nu desfășoară activitate la sediul social declarat.

b) pentru uleiurile minerale achiziționate de la XXXX nu se poate face dovada că provin de la un antrepozit autorizat;

c) XXXX a achiziționat în perioada 26.10.2006-02.02.2007 de la XXXX numai uleiuri minerale neaccizate, care nu au caracteristicile carburantului auto, fiind în imposibilitate de a livra în luna decembrie 2006 către XXXX motorină euro diesel, așa cum este înscris în facturile emise pe numele acestei societăți.

-referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate cu XXXX, **XXXX** și **XXXX**, conform informațiilor transmise de DGFP București și celor existente în baza de date ANAF, a rezultat că reprezentanții acestora nu au putut fi contactați în vederea efectuării controlului încrucișat, nu au depus bilanțuri contabile în perioada când au fost emise facturile și nu și-au îndeplinit obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat al statului.

Din programul informatic „*Sistemul național de evidență auto*” s-a constatat că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de cele trei societăți comerciale aparțin categoriei autoturismelor și nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi, iar numerele de înmatriculare înscrise nu au fost alocate de organele competente.

-in ceea ce privește tranzacțiile comerciale derulate cu XXXX, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX**, **XXXX** și **XXXX**, din baza internă de informații ANAF, a rezultat că aceste societăți nu au depus bilanțuri contabile în perioada când au fost emise facturile și nu și-au îndeplinit obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat al statului generate de emiterea de facturi catre XXXX.

Urmare analizei actelor administrativ fiscale emise de direcțiile generale ale finanțelor publice pe raza cărora activeaza XXXX, XXXXX, **XXXX** și XXXX a rezultat că tranzacțiile derulate de respectivele societăți cu XXXX nu au fost luate în calcul la determinarea impozitelor și taxelor datorate de cele 5 societăți.

Din programul informatic „*Sistemul național de evidență auto*” s-a constatat faptul că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de cele 16 societăți aparțin categoriei autoturismelor, care nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi, ori cuprind numere de înmatriculare incomplete sau care nu au fost alocate de autoritățile competente.

-referitor la XXXX, aceasta a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 06.12.2006, astfel încât facturile emise catre XXXX, în perioada februarie-iunie 2007, nu pot fi luate în considerare de către organele de inspecție fiscală.

Din baza internă de informații ANAF a rezultat că această societate nu a depus bilanțuri contabile în perioada când au fost emise facturile, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate bugetului și nu declara desfasurarea de activități economice în

calitate de persoane impozabile în ceea ce privește TVA conform art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, din programul informatic „Sistemul național de evidență auto” s-a constatat că numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de XXXX aparțin categoriei autoturismelor, care nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi sau sunt înscrise numere de înmatriculare care nu au fost alocate de către organele competente.

-in ceea ce privește relațiile comerciale derulate cu XXXX, din baza de date a ANAF rezultă că nu există nicio societate cu codul unic de înregistrare 1199684, așa cum este menționat pe factura nr. 1518911/21.03.2003 la rubrica furnizor, fapt pentru care operațiunile consemnate nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Mai mult, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX au fost declarate firme „fantomă” de către organele de control din cadrul Gărzii Financiare, încadrări care au fost confirmate de Parchetele de pe lângă Tribunalele în a căror circumscripție sunt arondate respectivele societăți.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au considerat ca marfurile au fost achizitionate fără documente legale de provenienta, motiv pentru care, in temeiul art. 6 alin. (1) și (2) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a Contabilitatii, art. 1 alin. (1), art. 2 alin. (1), art. 7 alin. (1), art. 9 alin. (1) și (7), art. 20 alin. (1) și (3) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, 11 alin. (1) și (1²), art. 13 lit. a), art. 17 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f), art. 34 alin. (1), (5), (7), (10) și (11), art. 35 alin. (1) și (3), art. 155 alin. (5) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 22 lit. a) și c), art. 79 alin. (1), art. 81 alin. (1) art. 82 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de XXXX pentru perioada 01.01.2003-31.03.2008, stabilind în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de XXXX Lei, la care au calculat în temeiul art. 12, art. 13 alin. (1), art. 14, art. 16 din OG nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 108, art. 109 alin. (1), art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7), art. 120¹ alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, accesorii aferente în sumă de XXXX lei.

Accize

În perioada ianuarie 2004 - martie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea a 106 facturi, reprezentând cantități de motorină și benzină, emise de următoarele societăți: XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX.

Așa cum s-a prezentat detaliat la capitolul „Impozit pe profit”, din verificările efectuate s-a constatat că societățile mai sus menționate nu desfășoară activitate la sediul social declarat, reprezentanții legali ai acestora se sustrag de la efectuarea inspecțiilor fiscale, emit facturi de vânzare fără a le înregistra în evidența contabilă și fiscală și fără a declara la organul fiscal teritorial impozitele și taxele datorate la bugetul general consolidat al statului, iar XXXX este declarată contribuabil inactiv chiar la momentul emiterii facturilor către XXXX.

Din analiza bazei de date a DGFP Sibiu – programul informatic ”Sistemul național de evidenta auto” cu privire la numerele autovehiculelor înscrise în facturile emise de societatile mai sus mentionate, s-a constatat ca:

- majoritatea numerelor nu au fost alocate, sau au fost alocate unor autoturisme aparținând unor persoane fizice;

- exista numere înscrise care sunt incomplete, neputându-se stabili dacă au fost alocate;

- exista numere alocate unor cisterne sau autotractoare dar care la data emiterii facturilor erau radiate;

- exista numere care au fost alocate ulterior datei emiterii facturilor;

- exista numere alocate unor cisterne, neradiate la data emiterii facturilor, dar la care nu au fost înscrise în facturi și numerele autotractoarelor necesare tractării cisternelor.

În facturile emise de societatile mentionate acciza nu este evidentiata distinct, iar societatea nu deține nici alte documente care sa ateste plata accizelor la bugetul de stat (ordine de plata confirmate prin stampila și semnatura autorizata a unitatilor bancare care au debitat conturile platitorilor și copii de pe extrasele de cont).

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate și din analiza informațiilor obținute de organele fiscale, rezulta ca pentru benzina și motorina achizitionate de la societatile mentionate se datorau accize în cuantumul și modalitatea prevazuta de Codul fiscal, iar societatea nu poate face dovada ca accizele au fost achitate la bugetul de stat.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, întrucât XXXX nu poate face dovada că motorina și benzina achiziționate provin dintr-un antrepozit fiscal, pentru care acciza a fost achitată, aceasta datorează accize aferente celor 106 facturi, drept pentru care, în temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 162 lit. g), art. 163 lit. a), art. 168 alin. (2), art. 175 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. b) și c), alin. (3) lit. b) și c), art. 176 alin. (1), art. 178 alin. (4) și (5), art. 192, art. 195, art. 218, art. 221 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 alin. (1) lit. g), pct. 1 alin. (2) lit. g), pct. 3, pct. 7, pct. 37 din HG nr. 44/2004 au calculat accize datorate la bugetul de stat în sumă totală de XXXX lei.

Totodată, în temeiul art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1), art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7), art. 121 alin. (1), art. 120¹ alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă totală de XXXX lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Așa cum s-a prezentat detaliat la capitolul „Impozit pe profit”, XXXX a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2003-31.03.2008, achiziții de combustibil în valoare de XXXX lei, cu TVA în valoare de XXXX lei, aferente unor tranzacții comerciale pentru care societatea nu deține documente legale de proveniență a mărfurilor respective și, în consecință, bunurile care fac obiectul facturilor respective, emise pe numele XXXX, au fost considerate fără documente legale de proveniență.

Contravaloarea combustibilului achiziționat în baza facturilor emise de furnizorii societății a fost înregistrată în evidența contabilă ca intrare de marfă în contul „371 Marfuri” iar TVA înscrisă în facturi a fost înregistrată în contul „466 TVA deductibilă” și a fost evidențiată în jurnalul de cumpărări și declarată în decontul de TVA ca taxa dedusă.

Totodată, contravaloarea combustibilului înregistrată cantitativ în gestiunea societății în baza notelor de recepție a fost descarcată din gestiune prin contul de cheltuieli și a fost tratată ca o cheltuială deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit la data livrării acesteia către clienții societății, iar TVA înscrisă în facturile de vânzare înregistrată în contul „4427 TVA colectată” a fost evidențiată în jurnalul de vânzări și declarată prin decontul de TVA ca taxa colectată.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația verificării îndeplinirii atât a condițiilor de fond și de formă cât și a

continutului documentelor justificative pe care le-a înregistrat în evidenta contabilă.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus în perioada 01.01.2003 – 31.03.2008 în mod nelegal TVA în suma de XXXX lei inscrisa în facturile emise de furnizori cu comportament inadegvat (unul dintre ei fiind contribuabil inactiv la data emiterii facturilor), facturi care nu îndeplinesc conditiile legale pentru a dobandi calitatea de documente justificative.

Drept pentru care, în temeiul art. 6 alin. (1) și (2) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a Contabilitatii, republicata, art. 22 alin. (4) lit. a) și alin. (5) lit. a), art. 24 alin. (1) lit. a), art. 29 pct. B lit. b) și pct. C lit. a) și c) din Legea nr. 345/2002 privind Taxa pe valoarea adaugata, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 128 alin. (1), art. 134 alin. (1), (2) și (3), art. 137 alin. (2) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 145 alin. (3) lit. a) și alin. (8) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) și (8), art. 156 alin. (1) lit. a) și alin. (2), art. 157 alin. (1), art. 158 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, art. 6, art. 22 lit. a), c), art. 79 alin. (1), art. 81 alin. (1), art. 82 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au stabilit TVA nedeductibilă în sumă de XXXX lei.

De asemenea, întrucât la capitolul „Accize”, organele de inspectie fiscala au calculat în sarcina societății accize în sumă de XXXX lei, în temeiul art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere ca acciza se cuprinde în baza de impozitare a TVA, organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată, în sumă de XXXX lei.

În concluzie, organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă totală de XXXX lei, la care în temeiul art.108 alin. (1), art. 109 alin. (1), art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7), art. 121 alin. (1), art. 120¹ alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, au calculat accesorii aferente în sumă totală de XXXX lei.

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

A. Aspecte procedurale:

În ceea ce privește argumentul contestatarii, potrivit căruia termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale pentru perioada **01.01.2003 - 31.03.2008** era împlinit la data de **01.01.2013**, invocând în acest sens prevederile art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal (pentru anul 2003) și art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (pentru perioada 2004-2008), organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare în materia impozitului pe profit, TVA și accize, aferente creanțelor fiscale născute în anul 2003, la art.21 lit.a) și lit.b) din OG nr. 70/1997 privind control fiscal, se prevede:

”Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenției și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;”

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit, TVA și accize pentru anii 2004 - 2008, sunt aplicabile dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.91 alin.(1) și alin.(2) prevedea:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

Astfel, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data expirării termenului de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Pentru a analiza împlinirea termenului de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili fiscale, în speță devin incidente prevederile art.92 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură, act normativ în vigoare la data începerii și efectuării inspecției fiscale, potrivit căruia:

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

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;„

Totodată, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Totodată, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală efectuată la XXXX, care a obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate de societate bugetului general consolidat al statului în perioada **2003-2008**, a început în data de **12.05.2008**, dată menționată de organele de inspecție fiscală în registrul unic de control al societății, la poziția nr.16.

De asemenea, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioadele 12.05.2008 - 27.05.2008, 29.06.2010 - 21.07.2010 și 21.02.2013 –

28.03.2013, fiind suspendată în perioadele 28.05.2008 -28.06.2010 și 22.07.2010 -20.02.2013.

Totodată, ca urmare a efectuării inspecției fiscale la XXXX, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Sibiu au emis Decizia de impunere nr.XXXX.

Față de cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației reține că termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale pentru perioada 2003 - 2008 a început să curgă în perioada 2004 - 2009 și s-a împlinit în perioada **2009 – 2014**, astfel că la data de **12.05.2008**, data începerii inspecției fiscale la societatea, termenele de prescripție nu erau împlinite.

Afirmația contestatarei, potrivit căreia termenul de prescripție al dreptului organelor fiscale de a stabili obligații bugetare pentru perioada 01.01.2003 – 31.03.2008 era împlinit la data de **01.01.2013**, nu poate fi acceptat în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât împlinirea termenului de prescripție nu se raportează la data finalizării inspecției fiscale și emiterii deciziei de impunere, ci se raportează la data începerii inspecției fiscale (12.05.2008), deoarece termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură.

B. Aspecte de fond:

1) Referitor la suma de XXXX lei reprezentând:

- XXXX lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- XXXX lei – TVA,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuată la XXXX, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Sibiu au stabilit ca societatea a înregistrat în evidenta contabilă în perioada 01.01.2003-31.03.2008 achiziții de combustibil în valoare totală de XXXX lei, cu TVA în suma de XXXX lei, aferente tranzacțiilor comerciale derulate cu furnizori de uleiuri minerale, respectiv XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX,

XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX.

Urmare verificarilor și a controalelor încrucisate efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca documentele emise de societatile sus mentionate nu contin informatii complete, care sa permita identificarea tuturor operatiunilor consemnate in acestea, in sensul ca facturile nu contin toate elementele obligatorii prevazute de legea fiscala, iar in unele situatii facturile nu sunt semnate de catre persoanele care sunt inscrise ca ar fi participat la derularea operatiunilor sau sunt semnate de persoane care nu au nici o calitate in societatile care sunt inscrise pe facturi.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat că:

-numerele de înmatriculare ale vehiculelor înscrise pe facturile emise de aceste societăți aparțin categoriei autoturismelor, care nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi, sau sunt înscrise numere de înmatriculare care nu au fost alocate de către organele competente, ori incomplete;

-facturile emise de aceste societati pe numele XXXX contin date eronate cu privire la persoanele care au emis facturile, respectiv codul numeric personal care apare in scris pe facturi nu este alocat persoanelor care au emis facturile;

-XXXX a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 06.12.2009, astfel că facturile emise de aceasta pe numele XXXX, în perioada februarie-iunie 2007, nu pot fi luate în considerare ca documente fiscale;

-în ceea ce privește relațiile comerciale derulate cu XXXX, din baza de date a ANAF rezultă că nu există nicio societate cu cod unic de înregistrare XXXX, așa cum este menționat pe factura nr XXXX la rubrica furnizor.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca operațiunile consemnate în facturile emise de aceste societati nu pot fi înregistrate în evidenta contabila, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt fără documente legale de proveniență, motiv pentru care, în temeiul art. 6 alin. (1) și (2) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a Contabilitatii, art. 1 alin. (1), art. 2 alin. (1), art. 7 alin. (1), art. 9 alin. (1) și (7), art. 20 alin. (1) și (3) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile și completările ulterioare, 11 alin. (1) și (1²), art. 13 lit. a), art. 17 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit. f), art. 34 alin. (1), (5), (7), (10) și (11), art. 35 alin. (1) și (3), art. 155 alin. (5) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, art. 6, art. 22 lit. a) și c), art. 79 alin. (1), art. 81 alin. (1) art. 82 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, cu modificarile și completările ulterioare, au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de XXXX pentru perioada 01.01.2003-31.03.2008, stabilind în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de XXXX lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a dedus în perioada 01.01.2003 – 31.03.2008 în mod nelegal TVA în suma de XXXX lei inregistrata în facturile emise de aceste societati care nu îndeplinesc conditiile legale pentru a dobandi calitatea de documente justificative, drept pentru care, în temeiul art. 6 alin. (1) și (2) și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a Contabilitatii, republicata, art. 22 alin. (4) lit. a) și alin. (5) lit. a), art. 24 alin. (1) lit. a), art. 29 pct. B lit. b) și pct. C lit. a) și c) din Legea nr. 345/2002 privind Taxa pe valoarea adaugata, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2) , art. 128 alin. (1), art. 134 alin. (1), (2) și (3), art. 137 alin. (2) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 145 alin. (3) lit. a) și alin. (8) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) și (8), art. 156 alin. (1) lit. a) și alin. (2), art. 157 alin. (1), art. 158 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, art. 6, art. 22 lit. a), c), art. 79 alin. (1), art. 81 alin. (1), art. 82 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, au stabilit in sarcina XXXX, TVA nedeductibilă în sumă de XXXX lei.

În drept, în anul 2003 sunt incidente prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 9 alin.(1) si 7 lit. j), precizeaza:

“Art. 9 (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”.

Potrivit pct 9.11 din HG nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit se precizeaza ca *”Inregistrările în evidenta contabila se fac cronologic și sistematic, pe baza inregistrurilor care dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare”.*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în anul 2003, dreptul de deducere a taxei este reglementat de Legea nr.345/2002 privind Taxa pe valoarea adăugată, în care, la art. 22 alin.(4) lit.a), art. 22 alin.(5) lit. a) și art. 24 alin.(1) lit.a), se precizează:

“Art. 22 (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

Art. 24 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”.

Potrivit art. 62 alin. (1) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind Taxa pe valoarea adăugată, *“Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată sunt: exemplarul original al facturii fiscale și alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997”.*

În plus, potrivit art. 29 pct. B lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind Taxa pe valoarea adăugată

”b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal

care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”.

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca numai in cazul in care cheltuielile sunt efectuate in scopul realizarii de venituri si sunt inregistrate in baza unor documente justificative intocmite conform prevederilor legale, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, iar in ce priveste taxa pe valoare adaugata, aceasta poate fi dedusa numai in cazul in care este aferenta unor bunuri destinate operatiunilor taxabile si este justificata cu documente intocmite conform legii.

În perioada 01.01.2004 – 31.03.2008 în materia impozitului pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile:

-art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborat cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, se reține că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un

an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

-art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

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

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu achiziția de produse, de existența documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corect.

În materia TVA în perioada 01.01.2004 – 31.03.2008 în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 său 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 care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

Potrivit pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“46. (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 și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului”.

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

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea

acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

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

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității desfășurate, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/ aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt

fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în evidenta contabilă în perioada 01.01.2003-31.03.2008 achiziții de combustibil în valoare totală de XXXX lei, cu TVA în suma de XXXX lei, aferente unor tranzacții comerciale derulate cu furnizori de uleiuri minerale, respectiv XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. XXXX, prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că în timpul inspecției fiscale, societatea nu a demonstrat modalitatea concretă și efectivă de desfășurare a operațiunilor și nici nu a putut să ofere circumstanțe ale situației de fapt avute în vedere la realizarea operațiunilor, precum și dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile în baza cărora societatea a înregistrat cheltuieli deductibile și TVA deductibilă în urma achizițiilor de combustibil de la aceste societăți furnizoare, prezintă deficiențe în ceea ce privește informațiile pe care le conțin.

Spre exemplificare se rețin:

-facturile emise de XXXX, care, la rubrica rezervată transportului sunt menționate numere de înmatriculare ce aparțin categoriei autoturismelor ce nu pot transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi sau sunt înscrise numere de înmatriculare care nu au fost alocate de către organele competente;

-facturile emise de XXXX, care, referitor la numele delegatului, Parchetul de pe lângă Judecătoria Ploiești a constatat că XXXX nu are nicio legătură cu XXXX, fiind o persoană care și-a pierdut actul de identitate în anul 2000;

-facturile emise în numele XXXX în care apar mentionate alte mărfuri decât cele care au fost efectiv livrate și pentru care nu se poate face dovada că provin de la un antrepozit autorizat;

-facturile emise de XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX, care, contin la rubrica destinata transportului numere de înmatriculare ce aparțin categoriei autoturismelor, inapte în a transporta cantitatea de combustibil de pe respectivele facturi, sau numere de înmatriculare incomplete sau care nu au fost alocate de autoritățile competente.

În plus, se reține ca în ceea ce privește relațiile comerciale derulate de societate cu XXXX, s-a constatat ca aceasta a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 06.12.2009.

In ceea ce privește relațiile comerciale derulate cu XXXX, din baza de date a ANAF, s-a constatat că nu există nicio societate cu codul unic de înregistrare XXXX, așa cum este menționat la rubrica furnizor pe factura nr. XXXX.

Prin urmare, se reține ca informațiile înscrise pe facturile emise de către societățile mai sus menționate nu contin date corecte, una dintre societatile furnizoare fiind și contribuabil inactiv începând cu data de 06.12.2009.

Se reține ca noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Totodata, potrivit art. 2 și art. 6 din OMFP nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora,

”Art. 2 Persoanele juridice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precum și persoanele fizice autorizate sa desfășoare activități independente și care nu sunt impuse pe bază de norme de venit sau în sistem forfetar, care au relații contractuale cu persoane juridice pentru livrări de bunuri, închirieri sau prestări de servicii, vor întocmi pentru sumele primite sau de primit, în condițiile stabilite prin

contractele respective, factura, factura fiscală sau alt document legal aprobat.

Art. 6 Persoanele juridice care au primit codul unic de înregistrare de la registrul comerțului vor înregistra pe documentele financiar-contabile acest cod în rubrica alocată până în prezent codului de înregistrare fiscală”.

În plus, potrivit art.1 și art. 2 din anexa nr.1 din Norme Metodologice la OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]”

Astfel se reține ca pentru exercitarea dreptului de deducere societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate.

Prin urmare, având în vedere ca facturile înregistrate în evidența contabilă a XXXX prezintă date incorecte în ceea ce privește informațiile

pe care le contin, iar pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat alte documente corect întocmite din care să rezulte că tranzacțiile au avut loc în fapt, se reține ca facturile înregistrate în evidența contabilă a XXXX nu pot constitui documente justificative pentru achizițiile de combustibil efectuate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate ca fiind fără documente legale de proveniență.

Drept urmare, întrucât documentele în baza cărora au fost efectuate înregistrări în evidența contabilă nu dovedesc faptul că XXXX a achiziționat efectiv marfurile de la cele 21 societăți mai sus menționate, societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor și a TVA, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, în temeiul art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției...”

coroborat cu prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

coroborat cu prevederile pct. 6.1 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, care stipulează ca:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra careia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

Conform prevederilor legale de mai sus reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

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

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

Urmare acestui demers, având în vedere ca facturile și celelalte documente prezentate de societate nu îndeplinesc calitatea de documente justificative în mod legal organele de inspecție fiscală, au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de XXXX lei și TVA în suma de XXXX lei.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documentele prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt, respectiv îndeplinirea cerințelor de fond și cerințelor de formă prevăzute de lege pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achizițiile efectuate.

Față de cele ce preced, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente care să confirme starea de fapt, respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, limitându-se doar a afirma ca *”realitatea tranzacțiilor este dovedită și de alte documente precum procesele verbale de recepție, înregistrările din jurnalul de cumpărări și din bilanțele de verificare contabilă întocmite”.*

Fata de aceste argumente ale societății, organul de soluționare a contestației reține ca societatea avea posibilitatea, în dovedirea stării de fapt fiscale, depunerii documentelor justificative care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale la dosarul contestației în justificarea tranzacțiilor.

De asemenea, se reține ca societatea nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal

pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată având în vedere că avea obligația verificării îndeplinirii condițiilor de fond și de formă cât și a conținutului documentelor justificative pe care le-a înregistrat în evidența contabilă în temeiul art. 29 pct. B lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind Taxa pe valoarea adăugată, anterior precizat”, și în condițiile precizarilor din Decizia nr. V/15.01.2007 în care s-a consemnat faptul „*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care a fost solicitată deducerea TVA*”.

Prin contestație, societatea susține că *”obligațiile de plată calculate suplimentar de organele de inspecție fiscală constând din impozit pe profit, TVA și accize, stabilite în sarcina sa, încalcă Directiva CE 112/2006, prevederile comunitare opunându-se unor reglementări și practici naționale conform cărora autoritățile fiscale refuză dreptul de deducere pe motiv că emitentul facturii fiscale a săvârșit nereguli, fără să dovedească că beneficiarul mărfurilor știa sau ar fi trebuit să știe că ”operațiunea invocată în exercitarea deducerii este implicată în fapte de evaziune fiscală”*.

De asemenea, prevederile comunitare se opun practicilor naționale care condiționează dreptul de deducere al beneficiarului mărfii de obligația de a demonstra că vânzătorul este înregistrat fiscal, dispune de marfa livrată și achită obligațiile fiscale, deoarece ”atributul exclusiv de demonstrare a săvârșirii faptelor de evaziune fiscală aparține autorităților statului”.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției, și totodată să verifice îndeplinirea tuturor condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă, având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv 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, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor

normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 XXXX unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, se prevede faptul că pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au folosit cel puțin două mijloace de probă din cele enumerate mai sus.

Fata de aceste sustineri ale societatii se retine ca prin Ordonanța de clasare din data de 29.03.2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Sibiu, pronuntata in dosarul nr. XXXX, definitiva prin Incheierea penala nr. XXXX pronuntata de Tribunalul Sibiu, *„forma de ilicit atribuita inculpatului XXXX derivand din nerespectarea culpabila a unor prevederi legale in materie fiscala nu se circumscrie elementelor caracteristice infractiunii prevazute de art. 9 alin. (1) lit. C) din Legea nr. 241/2005 ci abaterilor sanctionate stipulate de Codul fiscal, stipulate in Decizia de impunere nr. XXXX ”*

Mai mult prin Incheierea penala nr. XXXX emisa de Tribunalul Sibiu în dosarul nr. XXXX se reține ca *”lucrările dosarului evidentiaza elemente de nesocotire a unor prevederi legale în materie fiscala (cum este obligatia de diligenta) din partea XXXX în raporturile de afaceri derulate cu furnizorii care nu și-au declarat veniturile din tranzactii, abilitand organele cu*

competenta de control în aplicarea unor sanctiuni asupra posibilitatii de deducere a cheltuielilor și a TVA colectata”.

Urmare analizei motivelor care au condus la clasarea cauzei organul de solutionare a contestatiei retine ca acestea au fost in principal generate de faptul ca in cursul cercetarii penale nu a putut fi stabilita atitudinea subiectiva in tranzactii (atat la vanzatori cat si la cumparatori) in realizarea scopului infractiunii cat si pe obiectul operatiunii, prin efectul trecerii timpului, acestea fiind elemente esentiale in solutionarea cauzei.

Mai mult, prin Ordonanța de clasare din data de 29.03.2019 emisa de Parchetul de pe lângă Tribunalul Sibiu se consemneaza ca lucrarile dosarului evidentiaza elemente de nesocotire a unor prevederi legale in materie fiscala (cum este obligatia de diligenta) din partea XXXX in raporturile de afaceri derulate cu furnizorii care nu si-au declarat veniturile din tranzactii, abilitand organele cu competenta de control in aplicarea unor sanctiuni asupra posibilitatii deducerii unor cheltuieli si a TVA colectata.

Asa cum cum rezulta din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. XXXX si cum s-a retinut anterior, reprezentantii XXXX au efectuat o serie de actiuni cu nerespectarea prevederilor legale in materie fiscala, actiuni care au generat taxe si impozite datorate bugetului de stat, care au fost confirmate in cursul cercetarii penale (efectuata dupa finalizarea inspectiei fiscale) cand s-a constatat faptul ca reprezentantii XXXX si XXXX au declarat ca nu au derulat tranzactii comerciale cu XXXX in conditiile in care aceasta a inregistrat in evidenta contabila facturi care la rubrica furnizor aveau inscise denumirea acestor doua societati.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea in relatiile comerciale derulate cu XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX , XXXX, XXXX , XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX nu a prezentat documente din care sa rezulte faptul ca a achizitionat efectiv marfurile inscise in facturile emise de acești furnizori, facturile contin date incorecte, iar societatea și nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina societatii obligatii suplimentare de plata constand in impozit pe profit in suma de XXXX lei si TVA in suma de XXXX lei motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate

cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de XXXX** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. XXXX, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Sibiu, pentru **suma de XXXX lei** reprezentând:

- XXXX lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- XXXX lei – TVA

2) Referitor la suma de XXXX lei reprezentând:

- XXXX lei - accize;
- XXXX lei – TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accize și taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care aceasta nu a putut face dovada că produsele petroliere aprovizionate au provenit dintr-un antrepozit fiscal autorizat și implicit că pentru produsele respective acciza a fost plătită, iar prin contestație nu aduce argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, în perioada ianuarie 2004 - martie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea a 106 facturi, reprezentând cantități de motorină și benzină, emise de următoarele societăți: XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX și XXXX.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că în facturile emise de societățile menționate acciza nu este evidențiată distinct, iar societatea nu deține nici alte documente care să ateste plata accizelor la bugetul de stat (ordine de plată confirmate prin stampila și semnatura autorizată a unităților bancare care au debitat conturile platitorilor și copii de pe extrasele de cont).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, întrucât XXXX, nu poate face dovada că motorina și benzina achiziționate provin dintr-un antrepozit fiscal, aceasta datorează accize aferente celor 106 facturi, drept pentru care, în temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 162 lit. g), art. 163 lit. a), art. 168 alin. (2), art. 175 alin. (1)

lit. d), alin. (2) lit. b) și c), alin. (3) lit. b) și c), art. 176 alin. (1) , art. 178 alin. (4) și (5), art. 192, art. 195, art. 218, art. 221 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 alin. (1) lit. g), pct. 1 alin. (2) lit. g), pct. 3, pct. 7, pct. 37 din HG nr. 44/2004 au calculat accize datorate la bugetul de stat în sumă totală de XXXX lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala, în temeiul art.137 alin. (2) lit.a) din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere ca acciza se cuprinde în baza de impozitare a TVA, au stabilit TVA suplimentară de plată, în sumă de XXXX lei.

In drept, in perioada ianuarie 2004 - martie 2008, in ceea ce priveste accizele, in speta sunt aplicabile prevederile art. 162 lit. g), art. 163 lit. a) si art. 168 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, care precizeaza:

”Art. 162 Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat, pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

g) uleiuri minerale.

Art. 163 În înțelesul prezentului titlu, se vor folosi următoarele definiții:

a) produsele accizabile sunt produsele prevăzute la art. 162;

Art. 168 (2) Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită”.

Potrivit pct 3 din Normele Metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare:

“3. În afara antrepozitului fiscal pot fi deținute numai produsele accizabile pentru care acciza a fost plătită, iar prin circuitul economic, se poate face dovada că provin de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator”.

Totodata, potrivit art. 178 alin. (4) din acelasi act normativ „(4) *Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada plății accizelor, atrage plata acestora”.*

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca uleiurile minerale (produsele energetice) sunt produse accizabile pentru care se datoreaza accize bugetului de stat.

De asemenea, se retine ca este interzisa detinerea de produse accizabile in afara antrepozitului fiscal daca acciza pentru acele produse nu a fost platita, si daca, prin circuitul economic, nu se poate face dovada că provin de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator.

In acest sens, se retine ca potrivit art. 195 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

„Art. 195 (1) Pentru produsele accizabile, altele decât cele marcate, care sunt transportate sau deținute în afara antrepozitului fiscal sau a unui antrepozit vamal, originea trebuie să fie dovedită folosindu-se un document care va fi stabilit prin norme. [...]

(2) Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:

a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire;

b) mișcarea produselor accizabile eliberate pentru consum este însoțită de factura ce va reflecta cuantumul accizei, modelul acesteia fiind precizat în norme;

c) transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, este însoțit de factură sau aviz de însoțire, precum și de documentul de însoțire simplificat, după caz”.

Pentru explicitarea acestor prevederi legale se retine ca potrivit pct 19 din Normele Metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare

„19. (1) Orice plătitor de acciză, care livrează produse accizabile către o altă persoană, are obligația de a emite către această persoană o factură. Această factură trebuie să conțină toate elementele prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

Prin urmare, avand in vedere aceste dispozitii se retine ca documentul care atesta originea produselor accizabile este factura ce reflecta cuantumul accizei, atunci cand operatiunea comerciala se desfasoara intre o societate si un antrepozit fiscal, precum si factura sau avizul de insotire, atunci cand in aceasta operatiune economica se interpune un al treilea agent economic .

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca in cazul celor 106 facturi, reprezentând achizitii de motorină și benzină, emise de

XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX, XXXX si XXXX, acciza nu este evidentiata distinct, iar societatea nu deține nici alte documente care sa ateste plata accizelor la bugetul de stat (ordine de plata confirmate prin stampila și semnatura autorizata a unitatilor bancare care au debitat conturile platitorilor și copii de pe extrasele de cont).

Totodata din analiza documentelor puse la dispoziție de societate și din analiza informațiilor obținute de organele de inspectie fiscala se retine ca pentru benzina și motorina achizitionate de la societatile mentionate se datorau accize în cuantumul și modalitatea prevazuta de Codul fiscal, iar societatea nu poate face dovada ca accizele au fost achitate la bugetul de stat.

De asemenea, se retine ca XXXX nu a intrat in posesia facturilor in care este evidentiat cuantumul accizei si originea produselor achizitionate, in conditiile in care avea obligatia sa verifice daca s-a realizat plata accizei catre bugetul de stat, solicitand furnizorilor facturile proforma emise de antrepozitari, ordinele de plata confirmate prin stampila si semnatura autorizata a unitatilor bancare care au debitat conturile platitorilor si copii de pe extrasele de cont, documente care atesta plata accizei, potrivit pct. 37 din Normele Metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„37. (1) Eliberarea în consum a produselor energetice din antrepozitele fiscale se efectuează numai în momentul în care cumpărătorul prezintă documentul de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată.

(2) Ordinele de plată pentru trezoreria statului care atestă virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată, prezentate de către cumpărători antrepozitarilor autorizați, trebuie să fie confirmate prin ștampila și semnătura autorizată a unității bancare care a debitat contul plătitorului cu suma respectivă și copie de pe extrasul de cont”.

Având in vedere situatia de fapt constatata, raportata la temeiurile de drept invocate mai sus, precum si documentele anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine faptul că pentru benzina si motorina achizitionata de XXXX de la societatile mentionate, contestatara nu a facut dovada platii accizei aferente si nu a demonstrat ca marfa provine de la un antrepozit fiscal, destinat inregistrat sau expeditor inregistrat, aceasta datoreaza bugetului de stat accize pentru achizitiile efectuate in baza celor 106 facturi, in suma de XXXX lei.

Prin contestatie, societatea susține că obligația de plată a accizelor stabilită de organele de control se întemeiază pe interpretarea și aplicarea greșită a prevederilor art.162 și următoarele din Codul fiscal, deoarece, conform acestora, accizele se datorează de producătorul, antrepozitarul autorizat și de către importator, la momentul punerii mărfurilor accizabile în vânzare, și întrucât societatea nu se află în niciuna din aceste situații, obligarea sa la plata accizelor este nelegală.

Fata de aceste sustineri organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea se rezuma doar la a face afirmatii fara insa sa depuna in sustinerea acestora documente din care sa rezulte ca acciza a fost platita.

Reiteram faptul ca din punct de vedere fiscal, toate produsele energetice sunt considerate accizabile și orice deținere în afara unui regim fiscal specific, fără introducerea în sistemul de accizare, este considerat eliberare pentru consum și atrage plata acestora, fiind interzisă detinerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal dacă acciza pentru acele produse nu a fost platita, și dacă, prin circuitul economic, nu se poate face dovada că provin de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator.

Mai mult, prin Ordonanța de clasare din data de 29.03.2019 emisa de Parchetul de pe lângă Tribunalul Sibiu se consemnează ca achiziționarea și detinerea de carburanți de la comercianți fără dovada plății accizelor la bugetul de stat, în amonte, pe circuitul de comercializare, ori la ultimul detinator al produselor (care le-a comercializat la pompa) obliga la plata acestora, ca o consecință a nerespectării prevederilor legale în materia accizelor pe întreg lanțul de vânzare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente speței prevederile art.137 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, precum și faptul că accizele se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar potrivit celor menționate anterior prin prezenta decizie a fost reținut debitul privind accizele pentru benzina și motorină în sumă de XXXX lei în sarcina societății, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXXX lei.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina XXXX obligații suplimentare de plată, reprezentând accize în suma de XXXX lei și TVA în suma de XXXX lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de XXXX** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. XXXX, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Sibiu, pentru **suma de XXXX lei** reprezentând:

- XXXX lei - accize;
- XXXX lei – TVA.

3) În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă de XXXX lei, reprezentând:

- XXXX lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- XXXX lei - accesorii aferente accizelor;
- XXXX lei - accesorii taxa pe valoarea adăugată.

calculate prin Decizia de impunere nr. XXXX, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Având în vedere ca la pct. 1) din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de XXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. XXXX, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX, pentru suma de XXXX lei, reprezentând impozit pe profit în suma de XXXX lei și TVA în suma de XXXX lei, iar la pct. 2) din prezenta decizie a fost

respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de XXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. XXXX, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX, pentru suma de XXXX lei reprezentând accize in suma de XXXX lei si TVA in suma de XXXX lei si potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principale*, **se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata de XXXX** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. XXXX, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXXX, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Sibiu, **pentru suma de XXXX lei**, reprezentand:

- XXXX lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- XXXX lei - accesorii aferente accizelor;
- XXXX lei - accesorii taxa pe valoarea adăugată.

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

DECIDE

Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de XXXX împotriva Deciziei de impunere nr. XXXX, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Judetului Sibiu, **pentru suma totală de XXXX lei** reprezentând:

- XXXX lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- XXXX lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- XXXX lei - accize;
- XXXX lei - accesorii aferente accizelor;
- XXXX lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- XXXX lei - accesorii taxa pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL
XXXXXXXXXX