



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Soluționare Contestații 2



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr. 7,  
Brașov  
Tel: 0268.308.476  
Fax: 0268.547.730

### DECIZIA nr. 960/05.08.2020

privind soluționarea contestației formulate de  
**societatea M.D. S.R.L.,**

înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. XX99Y și XX99Y.1 din 06.0x.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Adresa nr. A\_SLP XX1Y/30.xx.2020, înregistrată sub nr. XX99Y și XX99Y.1 din 06.xx.2020, asupra Certificatului de soluție emis de către Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. XXX/YY/2017, precum și asupra informațiilor de pe portalul just.ro, din care reiese că prin Decizia nr. XXY/11.xx.2020, definitivă, ICCJ a menținut, următoarele dispoziții ale sentinței nr. XY/08.xx.2019 – recurate -, prin care Curtea de Apel Alba Iulia a dispus:

*“(...) Anulează în parte decizia nr. XYZ/07.xx.2017 privind soluționarea contestației pentru suma de x.YYY.xxx lei, reprezentând debit principal, **cu consecința obligării autorității fiscale competente să se pronunțe asupra fondului contestației administrative.** Anulează în parte Decizia nr. 3XY/13.09.2017 privind soluționarea contestației, în ceea ce privește măsura suspendării soluționării contestației pentru suma de X.XXX.yyy lei, reprezentând accesorii, **cu consecința obligării autorității fiscale competente să se pronunțe asupra fondului contestației administrative.**(...).*

Prin adresa nr. A\_SLP abcd/14.xx.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. abcdef/xx.yy.2020, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor – A.N.A.F. a transmis, în completarea adresei nr. A\_SLP 1a1a/30.06.2020, Sentința nr. XY/08.xx.2019 a Curții de Apel Alba - Iulia emisă în Dosar nr. XXX/YY/2017.

Prin Decizia de soluționare nr. XYZ/07.xy.2017, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor – Agenția Națională de Administrare Fiscală – organ competent de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (1) și alin. (5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de către **societatea M.D. S.R.L.**, cu sediul în localitatea ABC, nr. xy, ABC II DN 7, km XXX, județul Sibiu, CUI XyyX22X9XX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB

XYX/xx.xx2016 emisă, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Sibiu, pentru suma de **x.YYY.xxx lei** (XXX.yyx lei - impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei – accize pentru motorina și biodiesel).

Totodată prin Decizia de soluționare nr. 3XY/xx.xx.2017, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor – Agenția Națională de Administrare Fiscală – organ competent de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (1) și alin. (5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de către **societatea M.D. S.R.L.**, împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017, emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru obligațiile de plată accesorii în suma totală de **X.XXX.yyy lei** (YYY.xxx lei aferente impozitului pe profit, XXX.xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată și XXX.xxx lei aferente accizelor pentru motorina și biodiesel).

Având în vedere cele mai sus prezentate precum și prevederile pct. 14.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora:

*„14.5. În situațiile în care instanța de judecată obligă definitiv la soluționarea pe fond a cauzei, competența de soluționare aparține organului de soluționare competent la data rămânerii definitive a respectivei hotărâri a instanței de judecată.”*, întrucât cuantumul obligațiilor fiscale din fiecare act administrativ fiscal, asupra cărui instanță a obligat la soluționarea pe fond a cauzei este sub trei milioane lei, cu adresa nr. A\_SLP 1a1a/30.xy.2020, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor a transmis dosarele contestațiilor către D.G.R.F.P. Brașov – organ de soluționare competent pentru soluționarea pe fond a contestațiilor.

Având în vedere cele anterior prezentate și faptul că prin Decizia nr. XXY/xx.yy.2020 - definitivă-, ICCJ a menținut dispozițiile sentinței nr. XY/xx.yy.2019 a Curtii de Apel Alba-Iulia privind anularea, în parte a deciziilor de soluționare a contestațiilor nr. XYZ/xx.yy.2017 și nr. 3XY/yy.yy.2017 în ceea ce privește măsura suspendării soluționării contestațiilor, cu consecința **obligării autorității fiscale competente să se pronunțe asupra fondului contestațiilor administrative, prin prezenta decizie, D.G.R.F.P. Brașov prin structura specializată de soluționare a contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestațiilor formulate de societatea contestatoare împotriva:**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016;

- Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017 și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017, **pentru suma totală de X.XXX.yyy lei**, din care:

- **XXX.yyx lei** - impozit pe profit;

- **XXX.yyy lei** – dobanzi aferente impozitului pe profit;
- **XX.yyy lei** - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **yyy lei** - penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **XXX.yyx lei** - taxa pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyy lei** - dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.xxx lei** - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyx lei** – accize pentru motorina și biodiesel;
- **XXX.yyy lei** – dobânzi aferente accizelor pentru motorina și biodiesel;
- **XX.yyy lei** – penalitati de intarziere aferente accizelor pentru motorina și biodiesel.

Având în vedere contestațiile înregistrate la Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor – Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. A\_SLP ABC/xx.xx.2017, respectiv sub nr. A\_SLP abcdef/xx.xx.2017 formulate de către societatea M.D. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, emisa de A.J.F.P. Sibiu, respectiv a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017, emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, în cauză devin incidente dispozițiile pct. 9.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora:

*„În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”,* motiv pentru care se va proceda la conexarea dosarelor contestațiilor având ca obiect obligațiile de plată stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, respectiv prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017.

Constatând că în speta sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, art. 270 alin.(1) și art.272 alin. (1), alin. (2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile depuse de societatea **M.D. S.R.L.**

I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. abcd/xx.yy.2017 și la Direcția generală de Solutionare a Contestațiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_SLP ABC/yy.xx.2017, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. abcd/yy.xx.2017 și la Direcția generală de Solutionare a Contestațiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_SLP abcdef/yy.xx.2017 precum și prin completarea la cele două contestații făcută prin adresa nr. acc/xx.yy.2020, înregistrată la Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. A\_SLP1a1a/yy.xx.2020, societatea M.D. S.R.L. solicită admiterea contestațiilor și anularea atât a Deciziei de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016 cât și a deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii subsecvente, cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă

totală de X.XXX.yyy lei, constand in impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accize cu accesoriile aferente, invocând următoarele motive:

**Contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. abcd/yy.xx.2017 și la Direcția generala de Solutionare a Contestatiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_\_SLP ABC/xx.yy.2017**

Contestatară consideră că aprecierile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora achizițiile de carburant efectuate de societate de la societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L. constituie lanțuri tranzacționale fictive prin interpunere de societăți fantomă, cu scopul de a ascunde sursa reală de proveniență a mărfurilor nu pot duce la concluzia că au produs avantaje fiscale nemeritate societății în lipsa elementelor de probațiune asupra relei credințe a societății.

Totodată, societatea apreciază că refuzul acordării deductibilității fiscale a cheltuielilor de carburant, piese auto și ulei motor și descărcarea din gestiune a acestor bunuri achiziționate și a cheltuielilor cu amortizarea contravin art. 19 alin (1), art. 21 alin (1), art. 25 alin (1) și art. 28 alin (14) din Codul fiscal.

Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA, societatea consideră că acesta contravine art. 145 alin (2) lit. a), art. 146 alin (1) lit. a) din Codul Fiscal, precum și prevederilor Directivei 2006/112/CE care asigură principiul neutralității fiscale, respectiv evitarea dublei impozitări în materie de TVA.. În susținerea contestației, societatea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene prin Cauza C- 409/04, Teleos și alții c. Commissioners of Custom & Excise iar (*“fara a exista o implicare din partea beneficiarului, chiar in prezenta unor documente fictive, acesta este considerat de buna credinta, pe cale de consecinta putand aplica regimul de TVA scutit cu drept de deducere”*).

Societatea afirmă că respingerea *de plano* a dreptului de deducere, fără considerarea bunei-credințe a acesteia, constituie o încălcare a principiilor deductibilității cheltuielilor și neutralității în materie de TVA, consecința directă fiind dubla impozitare (taxa se încasează de la furnizor, urmat de refuzul deductibilității de la beneficiar).

Contestatară consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a impune în sarcina sa accize în sumă de XXX.yyx lei este nelegală și contravine prevederilor art. 206<sup>9</sup> alin (1) lit. b), alin. (2) din Codul fiscal.

Astfel, contestatară consideră că dubla măsură a organelor de inspecție fiscală aplicată societății este nelegală fie neputând fi refuzată deducerea fiscală aferentă unor produse achiziționate pentru care se datorează accize, lipsind dovada achitării în amonte a acestora, fie neputând fi aplicată acciza unor produse fictive pentru care este refuzată a fi acordată deducerea fiscală.

**Contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. abcd/xx.yy.2017 și la Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_SLP abcdef/xx.yy.2017**

Invocând prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care dispun cu privire la neacordarea dreptului deductibilității pentru 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”*, petenta arată că, aceasta a făcut înregistrările aferente relațiilor economice cu societățile le. ex. S.R.L. Constanța, go. co, STL S.R.L. Constanța, du.bu. S.R.L. Constanța, pa.co. Co. S.R.L. București, zi. lo.

S.R.L. București in registrul – jurnal in conturile corespunzatoare ( cont 411 “Clienti” si cont 401 “Furnizori”) in baza documentului “*Factură*” ( care a continut elementele impuse prin art. 155 alin. 19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste inregistrari au fost cuprinse in jurnalele de vanzari/cumparari, sumele fiind regasite in deconturile de TVA ( formular 300) ceea ce atesta realitatea efectuării tranzactiilor in cauză iar, organele de control au apreciat eronat că aceste documente justificative, respectiv facturile prezinta date neconforme cu realitatea si nu pot fi retinute ca documente justificative.

Organele de control au retinut si au consemnat, in mod eronat incalcarea de catre petenta a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la inregistrările contabile efectuate de catre petenta, pe intreaga perioada supusa inspectiei ( 2011 – 2016), deoarece, dupa data de 31.12.2015, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu mai era in vigoare.

Motivele retinute la control cu privire la partenerii economici ai petentei ( aceste societati nu ar fi funcționat la sediul social declarat, mijloacele de transport ale acestora nu ar fi avut capacitatea de a transporta cantitatea de produse înscrisă pe documente) nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că operatiunile economice inscrise pe facturile emise de aceste societati nu au avut loc in realitate, motivele invocate fiind simple constatări si nu sunt in masura a îndreptăți organul fiscal să se exprime fără putere de argumentație si fără a aduce dovezi in sprijinul celor constate si consemnate in actul de control atacat.

Organele de control ar fi trebuit sa constate că, in mod corect societatea M.D. S.R.L. a respectat întrutotul dispozițiile legale din România cu privire la efectuarea tranzacțiilor comerciale, înregistrarea contabilă și fiscală a acestora în evidentele contabile și a declarat voluntar obligatiile bugetare spre deosebire de alti contribuabili care se sustrag de la inregistrarea corectă in evidentele fiscale cu consecinta diminuării obligatiilor bugetare cu consecinte negative privind costul colectării și a încasărilor de la buget.

Deoarece, organele de control s-au exprimat cu privire la realitatea efectuării operatiunilor de catre societatile partenere ale petentei ( acestea au achizitionat efectiv marfuri), atunci cheltuielile inregistrate în contabilitate de M.D. S.R.L. nu pot îmbrăca decât același caracter, de realitate a achizitiilor de la societatile respective. In acest scop, petenta arata ca tranzactiile economice efectuate de catre aceasta cu diversi parteneri economici au fost declarate la organul fiscal competent teritorial prin completarea si transmiterea pe cale electronica a formularului “*Declarație informativă privind livrarile/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național*”, cod MFP 14.13.0 1.02/f stabilit prin Ordinele președintelui A.N.A.F. nr. 3596/2011 și nr. ABC6/2013, societatea a respectat intocmai modul de completare a formularului “*Decont de taxa pe valoarea adaugata*”, inregistrand in acest formular taxa pe valoarea adaugata aferenta atat achizitiilor de bunuri si servicii de la persoanele juridice inregistrate in scopuri de TVA cat si taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri si servicii catre persoane inregistrate in scopuri de TVA, a transmis aceste formulare catre organul fiscal competent unde au fost inregistrate si prelucrate.

Prin citarea prevederilor art. 146 alin. (1), alin. (2), art. 155 alin. (19), art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a prevederilor pct. 46 alin. (1) din Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a prevederilor pct. 2 din Anexa la O.M.F.P.

nr. 3XY2/2008 privind documentele financiar – contabile pe care le reproduce in textul contestatiei, petenta concluzioneaza ca cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit dacă sunt aferente realizării de venituri impozabile pe baza documentelor justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune, după caz, în speță, facand referire exactă la conținutul facturilor primite de catre aceasta de la societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L., zi. lo. S.R.L., documente care, in opinia petentei au intrunit calitatea de documente justificative legale.

Invocand considerentele hotararii Curtii de Justitie a Uniunii Europene ( Cauza C – 277/14), petenta arata ca judecatorii europeni au hotarat ca organul fiscal nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile incheiate cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal, autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care in mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta, fiind sarcina organului fiscal competent să constate eventuale fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor. Aceasta afirma ca *“este obligatia administratiei fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, in raport cu elemente obiective și fara a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că respectivul destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul”*. In sprijinul sustinerilor petentei si in acelasi sens, petenta citeaza si afirmatiile avocatului in materie fiscala, B.G. ( sursa [www.avocatnet.ro](http://www.avocatnet.ro)) care, concluzioneaza ca, pe tema deducerii TVA de la parteneri inactivi, vor incepe actiuni civile impotriva inspectorilor de la A.N.A.F. pentru recuperarea pagubelor iar, solutiile date de catre instantele de judecata in astfel de actiuni vor demonstra ca institutiile fiscale nu pot avea castig de cauza.

Petenta mai arata ca deciziile de calcul accesorii contestate sunt nelegale in ceea ce priveste calculul cuantumului accesorii deoarece acestea nu au fost calculate potrivit normelor legale in vigoare pentru perioada cuprinsa in acestea, iar intrucât actul administrativ care le-a generat este nelegal acest fapt atrage dupa sine si nelegalitatea actelor subsecvente.

**Prin completarea la contestatie făcută de catre petenta prin adresa nr. acc/xx.yy.2020**, inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. A\_SLP1a1a/xx.yy.2020, aceasta arata ca trebuie avuta in vedere si declaratia Curtii de Justitie a Uniunii Europene in Cauza - 430/19, potrivit careia, *>“Principiile care guverneaza aplicarea regimului comun al TVA trebuie interpretate in sensul ca se opun ca, in prezenta unor simple banuieli “nesustinite cu dovezi ale administratiei fiscale nationale cu privire la realizarea efectiva a operatiunilor economice care au stat la baza emiterii unor facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi sa i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului daca nu este in masura sa furnizeze, in afara facturii mentionate, alte elemente care sa probeze realitatea operatiunilor economice realizate”>*.

II. Față de aspectele contestate se reține că, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016 emisă de A.J.F.P Sibiu – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016, au fost stabilite suplimentar în sarcina societatii

M.D. S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **x.YYY.xxx lei**, reprezentând obligații de plata principale cu titlu de impozit pe profit în sumă de XXX.yyx lei, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei accize pentru motorină și biodiesel, în baza următoarelor constatări.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru inregistrarea unor achizitii de bunuri și servicii de la cinci societati comerciale, documentele prezentate de societate nu indeplinesc conditia de documente justificative potrivit legii. S-a mai constatat la control ca cele cinci societati comerciale partenere au actionat in cadrul unor tranzactii succesive cu bunuri și servicii ca societati veriga, ce se interpun pe lantul tranzactional cu scopul de a crea o aparenta realitate a operatiunilor, emitand in sustinere documente (facturi) ce indeplinesc conditiile de forma impuse prin textul legal. Analizand realitatea operatiunilor economice organele de inspectie fiscală au constatat că societatile partenere nu pot justifica sursa de provenienta a bunurilor și serviciilor furnizate petentei, prezentand documente din care a rezultat ca pe lant tranzactional furnizorii s-au dovedit a fi societati cu comportament de tip fantoma, infiintate cu scopul unic de a genera documente pentru operatiuni fictive avand ca rezultat crearea unei aparente realitati a tranzactiilor și, in final avantaje de natura fiscala societatii verificate sub forma cheltuielilor deductibile, a TVA datorată bugetului de stat cât și a diminuării obligatiilor fiscale cu titlu de accize datorate bugetului de stat.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin(4) lit.f) (pentru perioada martie 2011 - decembrie 2015) și art.11 alin(1) ( pentru perioada ianuarie 2016- iunie 2016) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au stabilit ca cheltuielile cu bunurile prezentate in cauză sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, avand drept consecinta diminuarea profitul impozabil aferent perioadei menționate anterior, cu suma de x.xxx.yyy lei, situația pe fiecare trimestru/an fiind prezentată în anexa nr.12 la RIF.

În consecinta, cu ocazia controlului a fost stabilită în sarcina societății obligatia de plata suplimentară cu titlu de impozit pe profit in suma totala de XXX.yyx lei prin aplicarea, asupra bazei impozabile in suma de x.xxx.yyy lei a cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015 și a cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare (x.xxx.yyy lei x16%).

Totodată, invocând prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și prevederile art. 11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au stabilit că TVA dedusa aferenta bunurilor achizitionate, este nedeductibila din punct de vedere fiscal, avand drept consecinta diminuarea TVA de plata aferenta perioadei verificate cu suma de XXX.yyx lei.

Referitor la accize, societatea verificata nu a putut face dovada provenientei combustibililor supusi taxarii cu accize conform prevederilor art. 206<sup>2</sup> lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dintr-un antrepozit fiscal autorizat și nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de 488.347 litri de motorina euro 5 achizitionata de la societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L. și zi. lo. S.R.L..

Pentru aceste motive organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca societatea verificata raspunde in mod solidar de provenienta nelegala a produselor obtinute in conformitate cu prevederile art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din acelasi act normativ și

pe cale de consecință datorează accizele aferente în conformitate cu prevederile art. 206<sup>9</sup> alin. 1 lit. b) și alin. 2 din același act normativ.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art. 206<sup>6</sup> alin. (1), art. 206<sup>7</sup> alin. (1) lit. b), art. 206<sup>9</sup> alin. (1) lit. b) și alin. (2), art. 206<sup>21</sup> alin. (7) și (10) și art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile titlului VII, pct. 71 alin. (2) lit. g), pct. 75 și pct. 83 alin. alin. (31) și (32) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pentru cantitatea de 488.347 litri de motorină euro 5, cu ocazia controlului au fost stabilite în sarcina societății obligații de plată suplimentare cu titlu de accize în sumă totală de XXX.yyx lei (Anexa nr.19 la RIF).

Intrucât, organele de inspecție fiscală au considerat că faptele prezentate în actele administrativ – fiscale atacate care au condus la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare ar fi putut întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) litera c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Sibiu, sesizarea penală nr. XXXX/xx.xx.2016, însoțită de Procesul – verbal nr. XY09/xx.xx.2016.

Urmare neachitării la scadență a obligațiilor de plată principale individualizate prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, organul de administrare fiscală al petentei, respectiv Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, a emis Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017 prin care, aferent obligațiilor de plată principale în sumă totală de x.YYY.xxx lei, a stabilit în sarcina societății contestatoare obligații de plată accesorii în sumă totală de **X.XXX.yyy lei** (YYY.xxx lei aferente impozitului pe profit, XXX.xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată și XXX.xxx lei aferente accizelor pentru motorină și biodiesel).

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivele petentei, constatările organelor fiscale, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a controlului efectuat la societatea **M.D. S.R.L.** din loc. ABC, jud. Sibiu, CUI XxxXxxXxXX, având ca obiect de activitate Transporturi rutiere de mărfuri (cod CAEN 4941), organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016, prin care, în baza constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-SB XYZ/07.12.2017, au stabilit în sarcina petentei, pentru perioada 22.11.2010 – 30.06.2016, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x.xxx.xxx lei reprezentând impozit pe profit în sumă de **XY5.zzz lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x.xxx.zzz lei** și accize pentru motorină și biodiesel în sumă de **XXX.yyx lei**.

Intrucât, organele de inspecție fiscală au considerat că faptele consemnate de organele de inspecție fiscală la Cap. III – Constatări fiscale, pct. 1, subpct. 1.1 privind Impozitul pe profit, pct. 2, subpct 1.1 privind TVA și pct. 3 privind accizele pentru motorină și biodiesel din Raportul de Inspecție fiscală nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016, care au condus la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare în sumă totală de x.YYY.xxx lei (XXX.yyx lei impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei accize pentru motorină și biodiesel) ar putea întruni



elementele constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9 alin. (1) litera c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul Sibiu, sesizarea penala nr. XXXX/xx.xx.2016, insotita de Procesul – verbal nr. XY09/xx.xx.2016.

In cauza se retine că, societatea a formulat contestatie împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016 care a fost înregistrată la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor – Agentia Natională de Administrare Fiscală sub nr. A\_SLP ABC/xx.xx.2017, urmare căreia, în ceea ce privește obligațiile fiscale în suma totala de x.YYY.xxx lei, având componența mai sus menționată, stabilite suplimentar în baza constatărilor în legătură cu care au fost sesizate organele de cercetare penală, prin Decizia de solutionare a contestatiei nr. XYZ/xx.xx.2017, s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei, pana la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Pentru diferența de **zzz.zzz lei** dintre suma totala stabilită prin decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016 (x.xxx.xxx lei) și suma pentru care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei (x.YYY.xxx lei), prin Decizia de solutionare a contestatiei nr. XYZ/zzz.zz.2017 au fost date alte soluții, respectiv respingerea ca neintemeiata și respingerea ca nemotivata.

Urmare neachitarii la scadenta a obligatiilor de plata principale individualizate prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, organul de administrare fiscala al petentei, respectiv Administratia pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii Brasov, a emis Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. YYYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017 prin care, aferent obligatiilor de plata principale in suma totala de x.YYY.xxx lei, a stabilit in sarcina societatii contestatoare obligatii de plata accesorii in suma totala de **X.XXX.yyy lei** (YYY.xxx lei aferente impozitului pe profit, XXX.xxx lei aferente taxei pe valoarea adaugată si XXX.xxx lei aferente accizelor pentru motorina si biodiesel).

Urmare contestatiei formulate de către societatea M.D. S.R.L. împotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. YYYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017, prin Decizia de solutionare nr. 3XY/xx.xx.2017, Directia Generală de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulate de catre societatea M.D. S.R.L., impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. YYYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017, pentru obligatiile de plata accesorii in suma totală de **X.XXX.yyy lei** (YYY.xxx lei aferente impozitului pe profit, XXX.xxx lei aferente taxei pe valoarea adaugată si XXX.xxx lei aferente accizelor pentru motorina si biodiesel), reținând în acest sens faptul ca organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestației în ceea ce privește accesoriile aferente debitelor principale pentru care s-a dispus suspendarea soluționării contestației pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, întrucât soluționarea acesteia depinde de un drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Urmare actiunii in contencios administrativ promovata de catre societatea contestatoare avand ca obiect anulara Deciziei nr. XYZ/xx.xx.2017 de solutionare a contestatiei formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016 și în subsidiar, anulara Deciziei nr. 3XY/xx.xx.2017 de solutionare a contestatiei formulate impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. YYYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017, a fost emisa de catre Curtea de Apel Alba Iulia, Sentinta nr. XY/xx.xx.2019, pronunțată în Dosar nr.

XXX/YY/2017, prin care instanta de judecata emitenta, a dispus:

- anulara "in parte a Deciziei nr. XYZ/xx.xx.2017 privind solutionarea contestatiei, in ceea ce priveste masura suspendarii solutionarii contestatiei pentru suma de x.YYY.xxx lei – reprezentand debit principal, cu consecinta obligarii autoritatii fiscale competente sa se pronunte asupra fondului contestatiei administrative", respectiv,

- anulara "in parte a Deciziei nr. 3XY/xx.xx.2017 privind solutionarea contestatiei, in ceea ce priveste masura suspendarii solutionarii contestatiei pentru suma de X.XXX.yyy lei – reprezentand accesorii, cu consecinta obligarii autoritatii fiscale competente sa se pronunte asupra fondului contestatiei administrative".

Sentinta nr. XY/xx.xx.2019 emisa de către Curtea de Apel Alba Iulia în Dosar nr. XXX/YY/2017, a fost recurată de către părți iar, prin Decizia nr. XXYY/xx.xx.2020 – definitivă -Înalta Curte de Casatie și Justiție a dispus mentinerea dispozitiilor sentintei recurate cu privire la anulara, în parte, a Deciziilor de solutionare nr. XYZ/xx.xx.2017 și nr. 3XY/xx.xx.2017 cu consecinta obligarii autoritatii fiscale competente sa se pronunte asupra fondului contestatiilor administrative.

Având în vedere cele anterior prezentate si faptul că prin Decizia nr. XXYY/xx.xx.2020 - definitivă-, ICCJ a mentinut dispozitiile sentintei nr. XY/xx.xx.2019 a Curtii de Apel Alba-Iulia privind anulara, in parte a deciziilor de solutionare a contestatiilor nr. XYZ/xx.xx.2017 si nr. 3XY/xx.xx.2017 in ceea ce priveste masura suspendarii solutionarii contestatiilor, cu consecinta **obligarii autorității fiscale competente să se pronunțe asupra fondului contestatiilor administrative, prin prezenta decizie**, D.G.R.F.P. Brasov prin structura specializată de solutionare a contestatiilor **va proceda la solutionarea pe fond a contestațiilor** formulate de M.D. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx.2016 și Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobânzi si penalitati de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017 și a Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017, **în ceea ce privește obligațiile fiscale în suma totală de X.XXX.yyy lei**, din care:

- **XXX.yyx lei** - impozit pe profit;
- **XXX.yyy lei** – dobanzi aferente impozitului pe profit;
- **XX.yyy lei** - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **yyy lei** - penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **XXX.yyx lei** - taxa pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyy lei** - dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.xxx lei** - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyx lei** – accize pentru motorina și biodiesel;
- **XXX.yyy lei** – dobânzi aferente accizelor pentru motorina și biodiesel;
- **XX.yyy lei** – penalitati de intarziere aferente accizelor pentru motorina și biodiesel.

Astfel cum rezulta din informatiile comunicate de catre A.J.F.P. Sibiu – Serviciul Juridic, prin e-mail-ul din data de 13.07.2020, urmare cercetarilor efectuate de catre organele de cercetare penală din cadrul Inspectoratului de Politie Judetean Sibiu, in Dosar nr. X/P/2017, nu s-a pronuntat o solutie definitiva referitor la societatea M.D. S.R.L., astfel ca soluționarea contestației se va face prin raportare

la constatările organelor de inspecție fiscală, la prevederile legale incidente în cauză, precum și la argumentele prezentate de petenta în contestațiile formulate.

**1. Referitor la suma totala de x.YYY.xxx lei reprezentand obligatii de plata principale (XXX.yyx lei - impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adaugata si XXX.yyx lei – accize pentru motorina și biodiesel) stabilita in sarcina societatii contestatoare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016 in baza constatărilor consemnate de organele de inspectie fiscala la Cap. III – Constatări fiscale, pct. 1, subpct. 1.1 privind Impozitul pe profit, pct. 2, subpct 1 privind TVA si pct. 3 privind accizele pentru motorina și biodiesel din Raportul de inspectie fiscala nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016,**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de solutionare a contestatiilor, este să se pronunțe dacă societatea M.D. S.R.L. datorează obligațiile de plata principale în suma totala mai sus mentionată**

**Referitor la impozitul pe profit (constatări consemnate de organele de inspectie fiscala la Cap. III – Constatări fiscale, pct. 1, subpct. 1.1 privind Impozitul pe profit din Raportul de Inspectie fiscala nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016)**

**În fapt**, pentru determinarea starii de fapt fiscale in ceea ce priveste achizițiile de bunuri si servicii efectuate de către societatea verificata, in perioada martie 2011 - iunie 2013 de la diversi furnizori, organele de inspectie fiscala au avut in vedere constatarile inscrise in Procesul-verbal din XO.1X.2014 încheiat de catre organele de control din cadrul D.G.R.A.F 2 - Constanta (Anexa nr. 4 la RIF), documentele financiar contabile puse la dispozitie de societatea verificata si informatiile existente in baza de date a Administratiei Nationale de Administrare Fiscală.

Astfel la control s-a constatat ca, în perioada mentionata, societatea verificata a înregistrat în evidența contabilă achizitiile de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- societatea le. ex. S.R.L. Constanta (CUI XXXX5xz0), in perioada martie 2011- iunie 2012 în baza a 19 facturi reprezentand contravaloare motorina si ulei de motor in valoare de 1.709.715 lei baza impozabila si zzz.332 lei TVA (Anexa nr.5 la RIF);

- societatea go. co, STL S.R.L. Constanta (CUI 30140XY0), in perioada septembrie 2012 - februarie 2013 în baza unui număr de 10 facturi reprezentand contravaloare motorina si ulei de motor in valoare de zzz.493 lei baza impozabila si zzz.558 lei TVA (Anexa nr.6 la RIF);

- societatea du.bu. S.R.L. Constanta (CUI XXXX30zz), in perioada iulie 2012 - aprilie 2013, în baza unui numar de 11 facturi reprezentand contravaloare piese auto, amenajari, mijloace de transport in valoare de 809.468 lei baza impozabila si zzz.272 lei TVA (Anexa nr.7 la RIF);

- societatea pa.co. Co. S.R.L. Bucuresti (CUI XXXX9zzz), in luna octombrie 2011, în baza unei facturi reprezentand contravaloare utilaj in valoare de zzz.700 lei baza impozabila si z.768 lei TVA. A fost înregistrată factura storno nr.

0zz/11.12.2013, emisa de societatea pa.co. S.R.L., in valoare de (-zzz.468 lei), din care (-zzz.700 lei) baza impozabila si TVA (-zz.768 lei - Anexa nr. 8 la RIF);

- SC zi. lo. S.R.L. Bucuresti (CUI XXXX84zz) in perioada iunie 2011 - iunie 2013, în baza unei facturi (FF nr. 9XY000zz/31.03.2013) reprezentand contravaloare motorina, in suma de zz.933 lei baza impozabila si zz.703 lei TVA (Anexa nr.9 la RIF).

In urma verificarii cu privire la realitatea și legalitatea tranzactiilor comerciale efectuate cu societatile mentionate mai sus, la control s-a constatat ca documentele justificative pe baza carora au fost efectuate inregistrările in evidenta contabila ale societății verificate, nu indeplinesc conditia de document justificativ, având în vedere următoarele:

- mijloacele de transport nu au capacitatea de a transporta cantitatea de produse inscrisa pe documente fiind autoturisme ( ex.IF 05 ABC este un autoturism marca FIAT) ;

- numerele de inmatriculare ale mijloacelor de transport nu sunt alocate ( ex.IF 24 BCD) ;

- mijloacele de transport care au capacitatea de a transporta produsele facturate nu au efectuat curse pe ruta Constanta – Sibiu sau au efectuat transport pentru alti clienti in perioada facturarii (ex. B 87 xxy, CT 81 xxy, CT 12 xxy, CT 08 xxy, CT 10 xxy, CT 11 SST ;

- societatile furnizoare nu functioneaza la sediul social declarat ;

- nu au avut incadrati salariatii care sa poata efectua livrarile de marfuri si prestarile de servicii ;

- nu detin atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross de produse energetice ;

- isi justifica achizițiile de la alte societati cu comportament de tip « fantoma » (ex.SC FA. TR. SRL CUI 2800XY1z, SC CI. DI. SRL CUI XX75XX1z, SC CA. IN. SRL CUI Y1Y814YYY, SC LA. SU. BU. SRL CUI YX35XX3, SC BE. PO. GR. SRL CUI YX371XX4, SC Me.Li. SRL CUI xx86xx80y) .

Cele mai importante cantitati de combustibili (motorina euro 5) au fost achizitionate de la SC Os. Do. SRL, societatea prezentand pentru acestea urmatoarele documente:

-Factura emisa de furnizor;

-Avize de insotire a marfurilor de la antrepozitar catre beneficiari interni intermediari in comertul cu combustibili;

-Note de livrare eliberate de antrepozitari;

-Certificate de conformitate a combustibililor emise de producatorii de combustibili;

-Rapoarte de incercare privind calitatea combustibililor tranzactionati.

Pentru achizițiile efectuate de la celilalti furnizori mentionati mai sus, societatea a prezentat doar facturi de achizitie.

Ponderea cea mai mare a achizițiilor de combustibili provin conform documentelor prezentate de societate de la SC Os. Do. SRL.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale in ceea ce priveste achizițiile de bunuri si servicii de la furnizorii de mai sus organele de inspectie fiscala au avut in vedere constatarile inscrise in Procesul verbal din XO.1X.2014 de catre organele de control din cadrul D.G.R.A.F 2 Constanta si documentele financiar contabile puse la dispozitie de societatea verificata.

Prin Nota explicativa (Anexa nr. 13 la RIF) data in fata organelor de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de Inspectie fiscala in data de 24.11.2016 reprezentantul legal al societatii M.D. S.R.L. - dl. Za. Do. Gheorghe, a precizat ca **nu detine documente suplimentare care sa modifice starea de fapt descrisa in Procesul verbal încheiat de către inspectorii din cadrul D.R.A.F. 2-Constanta (Procesul - verbal din XO.1X.2014).**

Având în vedere aspectele prezentate mai sus și tinand cont de mijloacele de proba prezentate, conform art. 64 si art. 65 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în aplicarea prevederilor art. 6 și 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Sibiu au apreciat că tranzacțiile comerciale efectuate de societatea verificată in relatie cu societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. nu sunt conforme cu realitatea, acestea fiind parte a unui lanț tranzacțional ce are drept scop disimularea realității si ascunderea bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit, TVA și accize pentru motorina și biodiesel datorate bugetului de stat.

În fapt, organele de control au constatat că societatile mentionate mai sus acționează in cadrul tranzacțiilor succesive cu diverse bunuri si servicii ca o societate verigă, ce se interpune pe lanțul tranzacțional cu scopul de a crea o aparentă realitate a operațiunilor emițând în susținere documente (facturi) ce îndeplinesc criteriile de formă solicitate de textul legal.

Analiza realității operațiunilor economice a relevat faptul că societatile furnizoare nu pot justifica sursa de proveniență a bunurilor si serviciilor prezentând documente din care rezultă ca, pe lanțul tranzacțional, furnizorii se dovedesc că sunt societati cu comportament de tip fantomă, înființate cu unicul scop de a genera documente pentru operațiuni fictive având ca rezultat crearea unei aparente realități a tranzacțiilor si în final avantaje de natură fiscala beneficiarilor.

Organele de control au apreciat ca, prin emiterea pe tot lanțul tranzacțional de documente (facturi) pentru livrările de bunuri si servicii ce îndeplinesc formal criteriile cerute de textul legal, dar care conțin date referitoare la sursa de proveniență **a mărfurilor neconforme cu realitatea** (respectiv date referitoare la furnizor, delegați, mijloace de transport utilizate etc.) se fac incidente prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, care prevede în mod expres faptul că **răspunderea pentru întocmirea corectă a documentelor aparține atât celor care le întocmesc, aprobă si vizează cât și celor care le înregistrează în evidența contabilă.**

Sintetizand cele prezentate mai sus, în aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că, prin crearea lanțurilor tranzacționale:

- Cl. DI. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- FA. TR. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- CA. IN. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – go. co, STL S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- LA. SU. BU. S.R.L. – go. co, STL S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. .R.L.;
- go. co, STL S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;

- BE. PO. GR. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- LA. SU. BU. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- Me. Li. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- BE. PO. GR. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- du.bu. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- go. co, STL S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.,

s-a urmărit ascunderea sursei reale de proveniență a mărfurilor cu consecința directă a creării unor avantaje de natură fiscală în beneficiul societății verificate sub forma cheltuielilor deductibile și a TVA datorate bugetului de stat.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Sibiu au stabilit ca, prin înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a facturilor emise de societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L., care reflectă operațiuni neconforme cu realitatea, și tratarea ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu descărcarea din gestiune a bunurilor si serviciilor astfel achiziționate și date in consum/vândute, **societatea M.D. S.R.L. a diminuat în mod eronat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit datorat în perioada 2011-2016, cu suma de x.xxx.yyy lei**, sub incidenta prevederilor art. 21 alin. 4 lit. (f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care :

- cheltuieli cu amortizarea in suma totala de zzz.662 lei in perioada octombrie 2012 – iunie 2016, aferente amortizarii unor bunuri (autoturisme, utilaje de frezat motoare) achizitionate de la societatile du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. (Anexa nr.10 la RIF):

- cheltuieli cu motorina, piese auto si ulei de motor in suma totala de z.zzz.839 lei in perioada martie 2011 – iunie 2013, aferente facturilor emise de catre le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. (Anexa nr. 11 la RIF).

Având în vedere prevederile art. 11 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (aplicabile pentru perioada martie 2011 - decembrie 2015) si art.11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (incidente pentru perioada ianuarie 2016- iunie 2016), organele de inspectie fiscal au stabilit că, **cheltuielile cu bunurile prezentate mai sus sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, avand drept consecinta diminuarea profitului impozabil aferent perioadei mai sus menționate, cu suma de x.xxx.yyy lei** (situația detaliata pe fiecare trimestru/an fiind redată în Anexa nr.12. la RIF).

Implicatiile fiscale ale neacordarii deductibilitatii pentru cheltuielile in suma totala de x.xxx.yyy lei au avut drept rezultat stabilirea, la control, a unui impozit pe profit suplimentar in suma totala de **XXX.xyx lei** (x.xxx.yyy lei x16%), calculat prin aplicarea, asupra bazei impozabile stabilită suplimentar de către organele de inspectie fiscala, a cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aplicabila pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015 si a cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, incidentă pentru perioada 01.01.2016-30.06.2016.

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata (constatări consemnate de organele de inspectie fiscala la Cap. III – Constatări fiscale, pct. 2, subpct. 1 privind Taxa pe**

*valoarea adăugată din Raportul de Inspectie fiscala nr.F-SB XYZ/xx.xx.2016)*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au reținut ca deficiențele redate la Cap. III – Constari fiscale – pct. 1.1 privind Impozitul pe profit din Raportul de Inspectie fiscala nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016 au influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, referitor la achizițiile de bunuri și servicii ce apar ca fiind efectuate pe lanturi tranzactionale care asa cum s-a aratat au fost create cu scopul de a ascunde sursa reala de provenienta a marfurilor si de a crea in acest fel avantaje fiscale pentru beneficiarul final, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, la control s-au stabilit următoarele:

Prin deducerea de către societate a TVA înscrisă în facturile în care la rubrica furnizor apar înscrise societatile le. ex. S.R.L., du.bu. S.R.L., go. co, STL S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L., **societatea a diminuat taxa de plată cu suma de XXX.xyx lei** (Anexa nr.16 la RIF), aplicand prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din acelasi act normativ.

Intrucat facturile în care sunt înscrise la rubrica furnizor societățile mai sus menționate, prezentate de societatea verificata ca si documente probante ale tranzactiilor economice, conform art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, desi indeplinesc criteriile de forma, prezinta date neconforme cu realitatea in ceea ce priveste sursa reala de provenienta a marfurilor (furnizori reali), datele de identificare a mijloacelor de transport utilizate si numele delegatilor, in aplicarea prevederilor art. 6 si art. 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art 155 alin. (19) din acelasi act normativ, organele de control au stabilit ca acestea nu pot constitui documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în cauză nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA înscrisă în facturile în care la rubrica furnizor apar înscrise societatile mai sus menționate și în consecință că TVA în cauză este nedeductibilă fiscal.

Totodata, întrucât societatea verificata nu au putut face dovada provenientei combustibililor supusi taxarii cu accize conform prevederilor art. 206<sup>2</sup> lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dintr-un antrepozit fiscal autorizat si nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de 488.347 litri de motorina euro 5, înregistrată de societate în baza facturilor care au înscrise la rubrica "Furnizor" societățile le. ex. S.R.L., du.bu. S.R.L. , go. co, STL S.R.L. si zi. lo. S.R.L., în temeiul prevederilor art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a stabilit ca obligație suplimentara și taxa pe valoarea adaugata aferenta accizelor.

Prin urmare, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscal au stabilit în sarcina societății TVA suplimentara in suma de **XXX.xyx lei**, astfel :

- TVA in suma de **xxx.zzz lei** aferentă bunurilor si serviciilor care fac înscrise în facturile în care apar ca furnizori societățile mai sus menționate, situatie redada detaliat in Anexa nr. 16 la RIF (z.zzz.zzz lei reprezentând totalul TVA stabilita

suplimentar la control urmare tuturor constatărilor redade la cap. privind Taxa pe valoarea adăugată din R.I.F. – 158.ABC lei TVA aferenta accizelor – zz.zzz lei TVA aferenta achizițiilor de la societatea Ni. Tr. S.R.L. – 28.178 lei TVA aferenta achizițiilor neaferente activității = xxx.zzz lei);

- TVA in suma de zzz.**ABC lei** aferenta accizelor pentru motorina și biodiesel, a cărei situație detaliată este redată în coloana “TVA accize” din Anexa nr. 16 la RIF (XXX.yyx lei valoarea accizelor conform Anexa nr. 19 la RIF x 24%).

**Referitor la accize pentru motorina și biodiesel (constatări consemnate de organele de inspectie fiscala la Cap. III – Constatări fiscale, pct.3, privind Accize pentru motorină și biodiesel din Raportul de Inspectie fiscala nr.F-SB XYZ/xx.xx.2016)**

**În fapt**, organele de inspectie fiscală au reținut ca astfel cum rezultă din cele consemnate la Cap. III – Constari fiscale – pct. 1.1 privind Impozitul pe profit din Raportul de Inspectie fiscala nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016, societatea verificata a achizitionat combustibili (motorina euro 5) de la SC le. ex. SRL, SC go. co, STL SRL si SC zi. lo. SRL, societati veriga aflate pe un lant tranzactional fictiv avand ca scop ascunderea sursei reale de provenienta a marfurilor, **având consecinta directa în diminuarea obligatiilor sub forma accizei datorate bugetului de stat.**

Astfel, organele de inspectie fiscala au reținut că societatea verificata nu a putut face dovada provenientei combustibililor supusi taxarii cu accize conform prevederilor art. 206<sup>2</sup> lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dintr-un antrepozit fiscal autorizat si nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de zzz.347 litri de motorina euro 5 achizitionata de la furnizorii le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L. si zi. lo. S.R.L..

Pentru aceste motive organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca societatea verificata raspunde in mod solidar de provenienta nelegala a produselor obtinute in conformitate cu prevederile art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si, pe cale de consecinta că societatea datoreaza accizele aferente in conformitate cu prevederile art. 206<sup>9</sup> alin. (1) lit. b) si alin. (2) din acelasi act normativ.

La stabilirea cuantumului accizelor datorate de societatea M.D. S.R.L. s-au avut in vedere prevederile art. 206 <sup>6</sup> alin. (1), art. 206<sup>7</sup> alin. (1) lit. b), art. 206<sup>9</sup> alin. (1) lit. b) si alin. (2), art. 206<sup>21</sup> alin. (7) si (10) si art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile titlului VII, pct. 71 alin. 2 lit. g), pct. 75 si pct. 83 alin. 31 si 32 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

In temeiul prevederilor legale mentionate mai sus, pentru cantitatea de zzz.347 litri de motorina euro 5, cu ocazia controlului au fost stabilite suplimentar în sarcina societății accize pentru motorina și biodiesel datorate bugetului de stat in suma totala de **XXX.yyx lei** (Anexa nr.19 la RIF).

Față de aceste constatări ale organelor de inspectie fiscală, prin contestatia formulată, petenta susține ca a respectat întrutotul dispozițiile legale din România cu privire la efectuarea tranzacțiilor comerciale, înregistrarea contabilă și fiscală a acestora în evidentele contabile și fiscale, a declarat voluntar obligatiile bugetare



declarandu-si dezacordul cu privire la stabilirea, la control, in sarcina sa a unor obligatii de plata suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA si accize. Mai sustine petenta că refuzul acordării deductibilității fiscale a cheltuielilor cu carburant, piese auto și ulei motor și descărcarea din gestiune a acestor bunuri achiziționate, refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor respective și a cheltuielilor cu amortizarea, contravin dispozițiilor legale in vigoare la data efectuării acestora și constituie o încălcare a principiilor deductibilității cheltuielilor și neutralității în materie de TVA, consecința directă fiind dubla impozitare (taxa se incaseaza de la furnizor, urmata de refuzul deductibilitatii de la beneficiar).

Referitor la obligatiile suplimentare sub forma accizelor, societatea contestatara consideră că dubla măsură a organelor de inspecție fiscală aplicată societății este nelegală, fie neputând fi refuzată deducerea fiscală aferentă unor produse real achiziționate pentru care se datorează accize, lipsind dovada achitării în amonte a acestora, fie neputând fi aplicată acciza unor produse fictive pentru care este refuzată a fi acordată deducerea fiscală. În sprijinul susținerilor acesteia, petenta invocă prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precum și considerente ale unor cauze supuse judecatii Curtii de Justitie a Uniunii Europene (Directiva 2006/112/CE).

**În drept, referitor la impozitul pe profit**, spetei îi sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 64 alin. (1), art. 65 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, conform carora:

**“Art. 64 Prezentarea de înscrisuri**

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

- art. 6 alin. (1), art. 7 alin.(2), alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, conform carora:

**“Art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”;*

**”Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.[...]*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”;*

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la data de 31.12.2015, conform carora:

**“Art. 11. - (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.”;*

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile începând cu data de 01.01.2016, conform căroră:

**„ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

- art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) litera f), art.17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

*“Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.;*

*“Art. 21 - (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;”;*

*“Art. 17 Cotele de impozitare*

*Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%”;*

- art. 19 alin. (1) și art.17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform carora:

*“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”;*

*”Art. 17 Cotele de impozitare*

*Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%”;*

- art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, conform caruia:

**“Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

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

- art. 6 alin. (1), alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform carora:

*“(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.”;*

- art. 10 alin. (1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform carora:

*“(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art.1 revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.”*

Din interpretarea prevederilor legale mai sus citate rezultă că organele de inspectie fiscală stabilesc baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă. La stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîn-cadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

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

Documentele utilizate pentru înregistrarea în evidentele contabile, constituie probe la stabilirea bazei impozitare. Pentru calcularea rezultatului fiscal al unei societati, veniturile si cheltuielile sunt inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile. Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate trebuie sa fie in concordanța cu realitatea iar, forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanța cu realitatea economica.

Potrivit prevederilor legale precitate, înregistrarea în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Astfel, rezultă din textele de lege precitate că înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, prevăzute de legea fiscală, nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. Simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu bunurile înscrise în facturi nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

**În drept, referitor la taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente până la data de 31.12.2015, precitate;

- prevederile art. 6, art. 7 și art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precitate;

- prevederile art. 145 alin. (2), lit. a) și art. 146 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

**“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**2)Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni 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;”;**

- pct. 46 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, unde se stipulează:

„ 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. (1<sup>2</sup>) 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. (1<sup>1</sup>) 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale”.

- pct. 46 alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia:

„ 46. - (1) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) **Respectarea acestui principiu are 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.**

**Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. 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. De asemenea, contractele**

încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

**În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”;**

- prevederile art. 155, alin. (19), art. 156<sup>2</sup> alin. (1), alin. (2) și art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform carora:

*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 această dată 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;[...]

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;”

„Art. 156<sup>2</sup> **Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”;

„Art. 158 - **Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale**

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> - 156<sup>4</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

- prevederile art. 6 alin. (1), alin. (2), art. 10 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precitate;

- prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 137 alin. (1) litera a), alin. (2), art. 140 alin. (1), alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

”Art. 147<sup>1</sup> **Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și

poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”;

**“Art. 134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(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. 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”;

**“Art. 140 - Cotele**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.” [...]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”-

Având în vedere prevederile legale incidente în speță se reține că orice persoana 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.

**În drept, referitor la accize**, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precitate;

- prevederile art. 6, art. 7 alin. (2), alin. (4) și art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precitate;

- prevederile art. 206<sup>2</sup> litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

**„ Art. 206<sup>2</sup> - Sfera de aplicare**

Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

[...]

**c) produse energetice și electricitate.”**

- pct. 71 alin. (2) lit. g) din Titlul VII din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, unde se stipulează:

„ (2) Sumele datorate reprezentând accize se calculează în lei, pe baza cursului de schimb stabilit în conformitate cu prevederile art. 218 din Codul fiscal, după cum urmează:[...]

g) pentru produse energetice:

$A = Q \times K \times R$ , unde:

A = cuantumul accizei

Q = cantitatea exprimată în tone, 1.000 litri sau gigajoule

K = acciza unitară prevăzută la nr. crt. 10 - 17 din anexa nr. 1 la titlul VII din Codul fiscal

R = cursul de schimb leu/euro”;

- prevederile art. 206<sup>6</sup> alin. (1) din același act normativ, conform căroră:

„Art. 206<sup>6</sup> – **Exigibilitatea**

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

- prevederile art. 206<sup>7</sup> alin. (1) lit. b) din același act normativ, conform căroră:

“Art. 206<sup>7</sup> - **Eliberarea pentru consum**

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

[...]

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;”

- prevederile art. 206<sup>9</sup> alin. (1) lit. b) din același act normativ, conform căroră:

„ Art. 206<sup>9</sup> - **Plătitori de accize**

(1) Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:[...]

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

- prevederile art. 206<sup>21</sup> alin. (7), alin. (10) din același act normativ, conform căroră:

„Art. 206<sup>21</sup> – **Reguli generale** [...]

(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”;

- prevederile art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din același act normativ, conform căroră:

“Art. 206<sup>69</sup> - **Condiții de distribuție și comercializare** [...]

(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.”;

- prevederile art. 220 din același act normativ, conform căroră:

„Art. 220 **Decontările între operatorii economici**

(1) Decontările între operatorii economici plătitori de accize și operatorii economici cumpărători de produse accizabile se vor face integral prin unități bancare.”

- prevederile pct. 83 alin. (31) din Titlul VII din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, unde se stipulează:

„(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.**”;

- prevederile pct. 75, Titlul VII din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, unde se stipulează:

„ 75. Atunci când mai multe persoane sunt obligate să plătească în solidar aceeași datorie privind accizele, fiecare dintre aceste persoane poate fi urmărită pentru întreaga datorie.”;

- prevederile art. 206<sup>9</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

“ Art. 206<sup>9</sup> - **Plătitori de accize**

(2) Atunci când mai multe persoane sunt obligate să plătească aceeași datorie privind accizele, acestea sunt obligate să plătească în solidar acea datorie.”

Din interpretarea prevederilor legale mai sus citate rezulta că, accizele sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului **de produse energetice ( carburanti), considerate astfel produse accizabile.**

Atunci când pentru produsele accizabile deținute în afara unui antrepozit fiscal (*antrepozitul fiscal este locul în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale*) 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**, în cauza, produsele accizabile înregistrate de societatea verificată în baza facturilor având înscrise la rubrica “Furnizor” societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L. și zi. lo. S.R.L..

Din documentele aflate la dosarul cauzei, referitor la stabilirea obligației de plată în suma totală de **x.YYY.xxx lei** ( XXX.yyx lei impozit pe profit + XXX.yyx lei taxă pe valoarea adăugată + XXX.yyx lei accize) se reține că, organele de control din cadrul A.J.F.P. Sibiu au efectuat o acțiune de inspecție fiscală la societatea M.D. S.R.L., acțiune finalizată prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016 emisă, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016,

Constatările organelor de control au avut la baza, pe langa documentele puse la dispoziție de către societatea verificată, informațiile cuprinse în bazele de date ale ANAF cu acces pentru organele de inspecție fiscală (“dispecer3”, www.fiscnet.ro, www.customs.ro etc) și constatările înscrise în Procesul - verbal încheiat în data de XO.1X.2014 de către organele de control din cadrul D.G.R.A.F 2 - Constanta



(Anexa nr. 4 la RIF), potrivit căroră:

### **1. Cu privire la relatiile economice cu societatea le. ex. S.R.L.- CUI XXXX5040**

Din verificarea documentelor puse la dispozitie, s-a constatat ca societatea verificata a inregistrat in evidentele contabile, in perioada martie 2011 - iunie 2012, un numar de 19 facturi in suma de z.zzz.zzz lei baza impozabila si zzz.zzz lei TVA, avand ca emitent societatea le. ex. S.R.L., reprezentand 320.000 litri motorina euro 5 si 8.000 litri ulei motor. Relatia comerciala privind livrarile de "motorina euro 5" s-a derulat in baza contractului comercial nr 1z/zz.zz.2011, pentru cele reprezentand "ulei motor" societatea nepunând la dispozitia echipei de control vreun contract.

Facturile si avizele de insotire a marfurilor au înscrise la rubrica privind persoana care le intocmeste numele Sa. Al. (CNP J xxxyyyxxxxyy), administrator al le. ex. S.R.L. Acestea sunt inregistrate in evidenta financiar contabila in conturi de stocuri, 3022 "*Combustibili*" cu suma de z.zzz.zzz lei si 3028.1 "*Alte materiale consumabile*" cu suma de zzz.zzz lei si in contul 4426 "*TV A deductibila*" cu suma de zzz.zzz lei, fiind inscrise in jurnalele de cumparari aferente perioadelor la care se refera, rulajul acestora fiind preluat in deconturile de TV A.

Conform "balantei intrari-iesiri pe produse si pret" pentru gestiunea combustibil la data de 30.04.2014, intregul stoc de combustibil achizitionat de la le. ex. S.R.L. a fost dat in consum. Pentru consumurile de combustibil au fost întocmite bonuri de consum colectiv lunar, fara a fi inscrise numele persoanelor care au preluat combustibilul si nici semnaturile acestora. Inregistrarea consumurilor in evidenta financiar - contabila s-a efectuat in contul 6022 "*Cheltuieli cu combustibilul*".

Conform balantei de verificare la data de 31.03.2014, societatea a procedat la darea in consum a cantitatilor de ulei, in baza bonurilor de consum, prin inregistrarea acestora in contul 6028 "*Cheltuieli cu alte materiale consumabile*".

Decontarea facturilor s-a efectuat prin instrumente bancare (ordine de plata) la data controlului societatea neînregistrand sume de plata catre le. ex. S.R.L. .

Facturile au fost emise in baza avizelor si au inscrise mentiuni: "*Pretul include toate taxele*" (in perioada 16.03.2011 - 16.08.2011), "*Acciza si TVA achitate de furnizor*" (15.09.2011) si "*marfa de import. Acciza platita de furnizor*"(12.10.2011-12.06.2012). Avizele de insotire a marfurilor nu sunt semnate de reprezentatii beneficiarului M.D. S.R.L., iar la datele privind expedierea, data si ora sunt înscrise electronic, la momentul întocmirii avizului si nu reflecta data si ora efectuării transferului. Conform datelor inscrise in avize combustibilul a fost livrat de la locatia Valu lui Traian, str Calea Dobrogei, nr. xxyy judetul Constanta la locatia din str. Mihai Viteazu nr 2xy, ABC, jud. Sibiu, la rubrica date privind expeditia fiind înscrise numele:

- pentru livrari de motorina:
- Mi. Ni. , posesor al CI seria KT nr XYZ159, mijlocul de transport utilizat avand numarul de inmatriculare CT 11 xyx, CT 10 Lxyx (martie - aprilie 2011);
- Gh. Ti. , posesor al CI seria KT nr xxyyy, mijlocul de transport utilizat avand numarul de inmatriculare B 87 xxy, CT 81 xxy (mai 2011);
- Ma. Si. , posesor al CI seria KT nr xxyyxx, mijloacele de transport utilizate avand numerele de inmatriculare B 87 xxy, CT 81 xxy, si CT 12 xxy, CT 08

xyy (iunie 2011 - iunie 2012);

- pentru livrari de ulei de motor, numele Va. Co. L, posesor al CI seria TC nr. xxxyyy, mijloacele de transport utilizate avand numerele de inmatriculare IF 05 ABC, IF 24 BCD.

Conform informatiilor din baza de date "DISPECER 3" numarul de inmatriculare IF 05 ABC a fost emis in data de 06.04.2012 pentru autoturismul FIAT 178 AQ55A AB BERLINA CU HA YON apartinand lui Do. Du. - CNP xxxxxx, **mijlocul de transport mentionat neavând capacitatea de a transporta cantitatea de produse inregistrata in documente. In ceea ce priveste numarul de inmatriculare IF 24 BCD, acesta nu a fost si nu este alocat.**

Numerele de inmatriculare B 87 xyy si CT 81 xyy au fost alocate, conform informatiilor din aceeasi aplicatie, pentru mijloacele de transport autoutilitara (BC Autotractor) - cap tractor marca DAF 4x2 E x F05 si semiremorca (cisterna) marca ROHR TAL-A-DK-41 apartinand societatii Gr. Ex. S.R.L. Constanta (CUI xxxx).

In urma verificariilor efectuate de inspectori din cadrul D.R.A.F. 2 Constanta la Gr. Ex. S.R.L. s-a constatat ca in 11.05.2011, respectiv 15.09.2011, zile in care mijloacele de transport sunt inscrise in avizele intocmite de le. ex. S.R.L. catre M.D. S.R.L., acestea au efectuat transport pe ruta CONSTANTA - SLOBOZIA si retur. Conform notei explicative a administratorului societatii Gr. Ex. S.R.L., **societatea nu a efectuat in anul 2011 (Iunile mai si septembrie) transport de combustibil pe ruta Constanta - Sibiu. De asemenea, nu au fost identificate tranzactii comerciale intre Gr. Ex. S.R.L si le. ex. S.R.L si/sau M.D. S.R.L..**

Conform informatiilor din baza de date "DISPECER3", mijloacele de transport cu numerele de inmatriculare:

- CT 12 xyy este alocat pentru autoutilitara (BC Autotractor) - cap tractor marca MAN 18.413 PxS,

- CT 08 xyy este alocat pentru semiremorca (cisterna) marca GEUSENS LAG GSA24,

- CT 10 xyy este alocat pentru autoutilitara (BC Autotractor) - cap tractor marca MAN 18.463,

- CT 11 SxT este alocat pentru semiremorca (cisterna) marca KAESSBOHRER STB41/10-24, apartin societatii Tr. Pl. Re. S.R.L. Constanta (CUI xxxyyy). In urma verificarilor efectuate de inspectori din cadrul D.R.A.F. 2 Constanta la Tr. Pl. Re. S.R.L. s-a constatat ca mijloacele de transport inscrise pe avizele de insotire a marfii intocmite de le. ex. S.R.L. catre M.D. S.R.L. in zilele respective **au efectuat transporturi rutiere pentru alt beneficiar, astfel:**

- conform documentelor prezentate de M.D. S.R.L., in data de 16.03.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfurilor nr. 10 si factura nr. 10 catre M.D. S.R.L. localitatea Talmaciu, judetul Sibiu, avand ca delegat pe numitul Mi. Ni. , legitimat cu C.I seria KT nr. XYZ159 eliberata de Politia Navodari si mijlocul de transport CT11 SST; CT 10 xyy ORA 11:36. Conform facturii seria LDR nr. 11 emisa de le. ex. S.R.L. catre Tr. Pl. Re. S.R.L., mijlocul de transport CT 11 SST; CT 10 xyy, avand acelasi delegat figureaza in data de 16.03.2011, la ora 11:28, ca a alimentat combustibil in localitatea Valu lui Traian;

- in data de 18.04.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 25 si factura nr. 20 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Mi. Ni. . Conform Contractului de munca nr. 5/12.02.2010 si a Deciziei de incetare a contractului individual de munca urmare a cererii salariatului nr. 25/04.04.201, **numitul Mi. Ni.**

**nu mai avea calitatea de angajat al Tr. Pl. Re. S.R.L. in data de 18.04.2014;**

- in data de 22.06.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 58 si factura nr. 53 catre M.D. S.R.L., avand ca delegat pe numitul Ma. Si. , legitimat cu CI seria KT eliberata de Politia Constanta si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, ora 10:44. Conform facturii nr. 231/27.06.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (CUI xxxxyx), mijlocul de transport CT12 xxy, CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Constanta (xy)-Murfatlar-Navodari- Constanta;**

- in data de 12.10.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 110 si factura nr. 109 catre M.D. S.R.L. localitatea Talmaciu, judetul Sibiu, avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, ora 15:03. Conform facturii nr. 268/17.10.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (C.U.I.xxxxyx), mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Lunca-Turda- Niculitel - Mahmudia (Tulcea);**

- in data de 07.11.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 124 si factura nr.120 catre M.D. S.R.L., avand ca delegat pe numitul Ma. Si. , si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, ora 09:19. Conform facturii nr. 277/14.11.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (C.U.1.139xxxxxx), mijlocul de transport CT 12 xxy; CT 08 xxy **efectua in aceea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Lumina-Cerna- Tulcea;**

- in data de 13.01.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 163 si factura nr. 161 catre M.D. S.R.L. localitatea Talmaciu, judetul Sibiu, avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, Ora 15:10. Conform facturii nr. 285/15.01.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L. catre Os. Do. S.R.L., mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Slobozia-Tg.Bujor- Depozit-Tranzit;

- in data de 16.02.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 168 si factura nr. 178 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, ora 14:58. Conform facturii nr. 292/17.02.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (C.U.I.139xxxx0), mijlocul de transport CT 12 xxy; CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Bucuresti - Cosereni;**

- in data de 26.04.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 216 si factura nr. 224 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Ma. Si. , si mijlocul de transport CT 12 xxy; CT 08 xxy, ora 15:19. Conform facturii nr.314/03.05.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre OS. Do. S.R.L. (CUI1xyyx1630), mijlocul de transport CT 12 xxy; CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Galati;**

- in data ele 06.06.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 247 si factura nr. 245 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, ora 13:35. Conform facturii nr. 331/08.06.20 12 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (CUI xxxxyx), mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. - Amara-Braila;**

- in data de 12.06.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 250 si factura nr. 248 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 XBNI, ora 13:37. Conform facturii nr.334/19.06.2012

emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. (CUI xxxxyxy), mijlocul de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy **efectua in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Bucuresti -Cernavoda- Cogealac.**

Astfel, din analiza documentelor prezentate s-a constatat ca mijloacele de transport cu numerele de inmatriculare nr. CT 11 SST, CT 10 xx, CT 12 xxy si CT 08 xxy, care sunt înscrise in avizele de insotire a mărfii emise de le. ex. S.R.L. catre M.D. S.R.L., **nu au efectuat, in datele mentionate pe avize, transport pe ruta Constanta - Talmaciu- Sibiu.** Prin nota explicativa nr. 1442 din data de 04.07.2014, domnul Ma. Si. , in calitate de administrator al Tr. Pl. Re. S.R.L. a declarat ca în perioada 2011 - 2012 **nu a efectuat transport de marfa avand ca punct de livrare M.D. S.R.L. localitatea Talmaciu, Judetul Sibiu;**

- in urma verificarilor efectuate de echipe de control din cadrul D.R.A.F. 2 - Constanta la le. ex. S.R.L. s-a constatat ca societatea are un comportament fiscal inadecvat. Concluzia privind comportamentul fiscal inadecvat se bazeaza pe urmatoarele constatari:

- .. societatea nu a functionat si nu functioneaza la sediul social declarat;
- administratorul societatii Sa. Al. nu cunoaste ce calitate detine in societate, detinand. aceasta calitate in schimbul unei sume de bani oferite de numitul Ce. Ga. A. (CNP 185yy0XY342yx). De asemenea, administratorul legal nu cunoaste activitatea desfasurata de societate si nu a detinut si nu detine vreun document legat de societate;
- persoana care a coordonat activitatea retelei din care face parte le. ex. S.R.L., respectiv numitul Ce. Ga. A. , este in prezent incarcerata la Penitenciarul Poarta Alba, fiind condamnata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei pentru infractiunea de spalare de bani (dosar 13xy1/2014);
- nu au putut fi identificate persoane sau societati care au asigurat evidenta financiar contabila a societatii;
- nu au fost identificate documente financiar - contabile apartinand societatii;
- societatea nu a avut incadrati salariati care sa poata efectua prestarile de servicii sau livrarile de marfuri;

Din consultarea bazei de date A.N.A.F. www.customs.ro s-a constatat ca societatea le. ex. S.R.L. detine atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross de produse energetice, conform prevederilor art. 206<sup>^</sup>69 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 republicata, conform căroră:

*"Operatorii economici care intenționează să comercializeze în sistem angro produse energetice - benzine, motorine, petrol lampant și gaz petrolier lichefiat - sunt obligați să se înregistreze la autoritatea competentă conform procedurii și cu îndeplinirea condițiilor stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală",* din data de 01.02.2012. Organele de control au menționat ca in perioada 16.03.2011 - 01.02.2012, M.D. S.R.L a inregistrat 11 facturi reprezentand XYZ.000 litri motorina euro 5, in valoare de 775.400 lei baza impozabila si 186.096 lei TVA emise de le. ex. S.R.L., perioada in care le. ex. S.R.L. **nu detinea atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross de produse energetice.**

Conform declaratiilor informative ( formular 394) privind livrarile/achizițiile de bunuri si/sau servicii de pe teritoriul national raportate de societatea le. ex. S.R.L., aceasta isi justifica achizițiile de la FA. TR. S.R.L (CUI R02800XY 13), Ci. Di. S.R.L. (CUI R0XX75XX10) si de la CA. IN. S.R.L. (CUI R0Y1Y814YYY), societati cu

comportament fiscal inadecvat, coordonate de aceeași persoană, respectiv Ce. Ga. A.. Societățile FA. TR. S.R.L. și Ci. Di. S.R.L. au fost încadrate de Garda Financiară ca societăți de tip "fantoma" și declarate inactice de către organul fiscal din 05.06.2012, respectiv 05.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Din verificările efectuate de inspectori din cadrul D.R.A.F. 2 – Constanța la societatea Ca. In. S.R.L. s-au constatat următoarele:

- nu a funcționat și nu funcționează la sediul social declarat;
- administratorul acesteia nu a putut fi identificat și nu a răspuns invitațiilor transmise în vederea prezentării sale în scopul efectuării verificărilor;
- este coordonată de persoană imputernicită Ce. Ga. A. ;
- nu au putut fi identificate persoane sau societăți care au asigurat evidența financiar contabilă;
- nu raportează nicio livrare efectuată către le. ex. S.R.L.;
- societatea nu a avut încadrați salariați care să poată efectua prestațiile de servicii sau livrările de marfuri.

Având în vedere cele prezentate, organele de control au apreciat că societatea M.D. S .R.L a înregistrat în evidența financiar - contabilă tranzacții comerciale nereale. care nu au un conținut economic, nu reflectă practici economice obișnuite, iar prin înregistrarea de astfel de operațiuni fictive s-a disimulat realitatea prin crearea aparentei existenței unor operațiuni care în fapt nu au fost efectuate, consecința fiscală fiind diminuarea profitului impozabil și a TVA de plată la bugetul general consolidat.

Astfel, organele de control au apreciat că cheltuielile înregistrate de societatea M.D. S.R.L. în evidențele financiar - contabilă în perioada 2011 - 2012 aferente combustibilului și altor materiale consumabile facturate de societatea le. ex. S.R.L., în suma de 1.709.715 lei (Anexa nr. 5 la RIF) nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil. De asemenea, pentru TVA dedusă aferentă achizițiilor menționate, în suma de 410.332 lei, nu sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea dreptului de deducere.

## **2. Cu privire la relațiile economice cu societatea go. co, STL S.R.L.**

În perioada septembrie 2012 - februarie 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile un număr de 10 facturi în suma de 806.492,90 lei bază impozabilă și zzz.zzz,30 lei TVA, având ca emitent societatea go. co, STL S.R.L. - Constanța - CUI 30140XY0, reprezentând 162.313 litri motorină euro 5 și 1.3XY litri ulei motor (Anexa nr. 6 la RIF).

Relația comercială s-a derulat în baza contractului de vânzare-cumpărare produse petroliere nr 2/21.08.2012. Facturile au fost emise în baza avizelor și au înscrise "UN 12.02/3/30/III COMBUSTIBIL DIESEL - MARFA ADR ADMISA LA TRANSPORTUL RUTIER - ACCIZA PLATITA DE PRODUCATOR". Conform datelor înscrise în avize, combustibilul a fost livrat de la locația sat La., str. Libertății, nr. xy4, jud. Constanța la locația din str. Mihai Viteazu, nr. xyy, Talmaciu, jud. Sibiu, la rubrica date privind expediția fiind înscrise numele O.M. , posesor al CI seria RD nr. xx, mijlocul de transport utilizat având numărul de înmatriculare B 18 yyx, B 20 yyx. Avizele nu sunt semnate de reprezentatii beneficiarului M.D. S.R.L., încalcându-se prevederile alin 9.4 din Contractul de vânzare -cumpărare produse petroliere nr. 2/21.08.2012, care specifică "Certificarea de către achizitor a faptului că produsul a

*fost livrat partial sau total se face dupa receptie, prin semnarea de primire de catre reprezentantul autorizat al acestuia, pe documente emise de furnizor pentru livrare"*

Conform informatiilor din baza de date "DISPECER3" numarul de inmatriculare B 18 yyx a fost emis in data de 13.07.2011 pentru autoturismul NISSAN RXY A apartinand S.C. XY ROMANIA S.R.L. (CUI xxxyy). Numarul de inmatriculare B 20 yyx a fost emis in data de 19.06.2012 pentru autoturismul MERCEDES BENZ 639 ZL5HK tip VIANO (microbuz 6+1 locuri) apartinand yyy LEASING IFN S.A. GIURGIU, Sucursala Bucuresti (CUI yyyy), al carui utilizator este yxy MARKET S.R.L (CUI yyxy0). Mijloacele de transport mentionate pe documentele de insotire a marfii nu au capacitatea de a transporta cantitatile de produse înscrise in documente.

Pentru factura reprezentand livrare "ulei motor", societatea nu a prezentat contract, aceasta fiind emisa in baza avizului. Conform datelor înscrise in aviz, expeditia s-a realizat de la locatia sat xy str. Libertatii, nr. 1yx4, jud. Constanta la locatia din Str Mihai Viteazu nr. yxy, Tsd, jud. Sibiu, la rubrica date privind expeditia fiind inscrise numele Va. Co. L, posesor al CI seria TC nr. xxxyyy, mijlocul de transport utilizat avand numarul de inmatriculare IF 05 ABC, IF 24 BCD. Avizul nu este semnat de reprezentatii beneficiarului M.D. S.R.L.

Conform informatiilor din baza de date "DISPECER3" numarul de inmatriculare IF 05 ABC a fost emis in data de 06.04.2012 pentru autoturismul FIAT 178 AQ55A AB BERLINA CU HAYON apartinand lui Do. Du. - CNP xyyxy0yy, **mijlocul de transport mentionat neavand capacitatea de a transporta cantitatea de produse inscrise in documente.**

**In ceea ce priveste numarul de inmatriculare IF 24 BCD, acesta nu a fost si nu este alocat.**

Conform datelor înscrise in facturi, acestea sunt intocmite de Ci. Alexandru Daniel - CNP yy, posesor al CI seria TC nr XYZss emis de Oras Măcin, numele acestuia fiind in scris si la date delegat.

Facturile sunt inregistrate in evidenta financiar - contabila in conturi de stocuri, 3022 "Combustibili" cu suma de 766.XYZ,86 lei si 3028. "Alte materiale consumabile" cu suma de xx.xxx,08 lei si in contul 4426 "TV A deductibila" cu suma de xxx.xxx,30 lei, fiind inscrise in jurnalele de cumparari aferente perioadelor la care se refera, rulajul acestora fiind preluat in deconturile deTVA.

Conform "balantei intrari-iesiri pe produse si pret", pentru gestiunea combustibil la data de 30.04.2014, intregul stoc de combustibil (achizitionat de la societatea Go. Co. STL S.R.L. a fost dat in consum. Pentru consumurile de combustibil au fost intocmite bonuri de consum colectiv lunar, fara a fi inscrise numele persoanelor care au preluat combustibilul si nici semnaturile acestora. Înregistrarea consumurilor in evidenta financiar - contabila s-a efectuat in contul 6022 "Cheltuieli cu combustibilul".

Conform balantei de verificare la data de 31.03.2014, societatea a procedat la darea in consum a cantitatilor de ulei, in baza bonurilor de consum, prin inregistrarea acestora in contul 6028 "Cheltuieli cu alte materiale consumabile".

Decontarea facturilor s-a efectuat prin instrumente bancare (ordine de plata), la data de controlului societatea neinregistrand sume de plata catre go. co, STL S.R.L..

Conform notei explicative data de Za. Ioan yxy in 13.05.2014 societatea Go. Co. STL S.R.L. a fost reprezentata de Ci. Alexandru, iar comenzile de combustibil

se faceau telefonic, la nr. de telefon 0766.xxx.yyy

In urma verificarilor efectuate de echipe de control din cadrul D.R.A.F. 2 - Constanta la go. co, STL S.R.L. s-a constatat ca societatea are un comportament fiscal inadecvat. Concluzia privind comportamentul fiscal inadecvat se bazeaza pe urmatoarele constatari:

- societatea nu a functionat si nu functioneaza la sediul social declarat;
- administratorul acesteia nu a raspuns invitatiei transmise de inspectori din cadrul D.R.A.F. 2 - Constanta de a se prezenta in vederea efectuarii unor verificari;
- nu au putut fi identificate persoane sau societati care au asigurat evidenta financiar contabila;
- nu au fost identificate documente financiar - contabile apartinand societatii;
- societatea nu a avut incadrati salariati care sa poata efectua prestarile de servicii sau livrarile de marfuri;
- este coordonata de aceeaasi persoana, respectiv de Ce. Ga. A. .

Din consultarea bazei de date A.N.A.F. www.customs.ro s-a constatat ca go. co, STL S.R.L. nu detine atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross si en-detail de produse energetice, conform prevederilor art. 206<sup>69</sup> alin.(4) din Legea nr. 571/2003, republicată care prevede ca *"Operatorii economici care intenționează să comercializeze în sistem angro produse energetice - benzine, motorine, petrol lampant și gaz petrolier lichefiat - sunt obligați să se înregistreze la autoritatea competentă conform procedurii și cu îndeplinirea condițiilor stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală"*, din data de 01.02.2012.

Conform declaratiilor informative din declarația formular - 394 privind livrarile/achizițiile de bunuri si/sau servicii de pe teritoriul national raportate de go. co, STL S.R.L., aceasta isi justifica achizițiile de la le. ex. S.R.L. (CUI R0XXXXxxx) si de la LA. SU. BU. S.R.L. (CUI R0YX35XX3), societati cu comportament fiscal inadecvat.

Din verificarile efectuate la societatea LA. SU. BU. S.R.L s-a constatat ca societatea nu functioneaza la sediul social declarat, nu figureaza cu salariati in registrul electronic de evidenta, administratorul acesteia nu a putut fi identificat si nu a raspuns invitatiei D.R.A.F. 2 - Constanta de a pune la dispozitie documente financiar contabile in vederea efectuării verificarilor.

Avana in vedere cele prezentate, organele de control au apreciat că M.D. S.R.L a inregistrat in evidenta financiar - contabilă tranzactii comerciale nereale, care nu au un continut economic, nu reflecta practici economice obisnuite, iar prin înregistrarea de astfel de operațiuni fictive, s-a disimulat realitatea plin crearea aparentei existentei unor operatiuni care, în fapt nu au fost efectuate, consecinta fiscala fiind diminuarea profitului impozabil si a TVA de plata la bugetul general consolidat.

Astfel, organele de control au apreciat ca cheltuielile inregistrate de societatea M.D. S.R.L. in evidenta financiar - contabilă in perioada 2012 - 2014 aferente combustibilului si altor materiale consumabile facturate de Go. Co. STL S.R.L., in suma de xxx.xxx,90 lei nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil. De asemenea, pentru TV A dedusa aferenta achizițiilor mentionate, in suma de xxx.xxx,30 lei s-a apreciat că nu sunt îndeplinite conditiile pentru acordarea dreptului de deducere.

### **3. Cu privire la relatiile economice cu societatea du.bu. S.R.L.**

Din verificarea documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca societatea M.D. S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila, in perioada iulie 2012 - aprilie 2013, un numar de 11 facturi in suma de xxx.xx,30 lei baza impozabila si xxx.xxx,39 lei TVA, avand ca emitent societatea du.bu. S.R.L. - Constanta, soseaua xxx, nr. 8yx, , Corp III, Cam.xy CUI R0XXXX3090, reprezentand ulei motor, piese auto, amenajari, autoturisme si autoutilitara (Anexa nr. 7 la RIF).

Relatia comercială s-a derulat în baza următoarelor contracte comerciale:

- contract de vanzare - cumparare produse petroliere nr. 14/04.07.2012 - avand ca obiect livrarea de ulei motor;

- contract de vanzare - cumparare nr 16/16.07.2012 - avand ca obiect livrarea de piese auto;

- contract de prestari servicii nr 37/01.04.2013, contract care nu contine obiectul contractului si care la capitolul "*pretul contractului*" nu prevede valoarea, mentionandu-se "*valoarea prezentului contract va fi stabilita si facturata la data finalizarii lucrarilor de amenajari executate*".

Facturile reprezentand livrari "*ulei motor*" au fost emise in baza avizelor de insotire a marfii (FF 46/04.07.2012, FF 85/10.09.2012, FF 99/16.10.2012, FF 167/22.01.2013 - in valoare totala de 270.165,88 lei, din care 217.875,71 lei baza impozabila si xx.xxx,17 lei TV A, reprezentand contravaloarea a 7.807 litri ulei motor). Conform datelor înscrise in avize, expeditia marfurilor s-a realizat de la locatia sos. yxyy, nr 80A, y, corp III, cam yxy, Constanta la adresa din Str Mihai Viteazu nr. xy, sd, jud. Sibiu, la rubrica date privind expeditia fiind inscrise numele Va. Co. L, posesor al CI seria TC nr. xxxyyy, mijlocul de transport utilizat avand numarul de inmatriculare IF 05 ABC, IF 24 BCD. Avizele nu sunt semnate de reprezentatii beneficiarului M.D. S.R.L.

Asa cum am mentionat anterior, numarul de inmatriculare IF OS ABC este emis pentru autoturismul FIAT 178 AQ55A AR BERLINA CU HAYON, **care nu are capacitatea de a transporta cantitatile mentionate pe documentele de insotire a mărfii** iar, numarul de inmatriculare IF 24 BCD **nu a fost si nu este alocat.**

Inregistrarea facturilor in evidenta financiar contabila s-a efectuat in contul 3028 "*Alte materiale consumabile*" cu suma de xxx.xxx,71 lei si in contul 4426 "*TVA deductibilă*" cu suma de xx.xxx,17 lei, facturile fiind inscrise in jurnalele de cumparari aferente perioadelor la care se refera. Conform balantei de verificare la data de 31.03.2014, societatea a procedat la darea in consum a cantitatilor de ulei, in baza bonurilor de consum, prin inregistrarea acestora in contul 6028 "*Cheltuieli cu alte materiale consumabile*".

Facturile reprezentand "*contravaloare piese auto conform anexa*" (FF 52/17.07.2012, FF 83/07.09.2012 - in valoare totala de xxx.xxx lei, din care xxx.xxx,58 lei baza impozabila si x.xxx,42 lei TVA), nu contin informatii cu privire la mijlocul de transport cu care s-au efectuat livrarile, la rubrica date delegat fiind inscrise numele Du. GEORGE, posesor al CI seria KT nr. xxx, eliberata de Politia Techirghiol. Facturile au fost inregistrate in evidenta financiar contabila in contul 3024 "*Piese de schimb*" cu suma de xxx.xxx,58 lei si in contul 4426 "*TV A deductibila*" cu suma de xx.xxx,42 lei, fiind înscrise in jurnalele de cumparari aferente perioadelor la care se refera. Conform balantei de verificare la decembrie 2013, societatea inregistreaza in soldul contului 3024 "*Piese de schimb*" un sold de x.xxx,97 lei, ceea ce insemna ca in perioada iulie 2012 - decembrie 2013 a dat in consum piesele facturate de societatea Du. Bu. S.R.L., prin inregistrarea acestora in



conturile de cheltuieli.

În luna aprilie 2013 societatea du.bu. S.R.L. a emis către M.D. S.R.L. factura fiscală nr. 270/26.04.2013 în valoare totală de xxx.xxx lei (din care xxx.xxx lei bază impozabilă și xx.xxx lei TV A) reprezentând *"contravaloare amenajări conform deviz"*. Factura și devizul nu sunt semnate de recepție din partea beneficiarului, iar tarifele și cantitățile facturate nu sunt stabilite prin contract. Din verificările efectuate de inspectorii din cadrul D.R.A.F. 2- Constanta la du.bu. S.R.L. (societate care nu are salariați încadrați) s-a constatat faptul că lucrările au fost subcontractate către go. co, STL S.R.L., societate care, așa cum s-a arătat, are un comportament fiscal inadecvat și care nu are salariați încadrați. Conform declarațiilor informative (formular 394) privind livrările/achizițiile de bunuri și servicii efectuate de pe teritoriul național, Go. Co. S.R.L. își justifică achizițiile de la le. ex. S.R.L., altă societate cu comportament fiscal inadecvat și care nu are încadrați salariați.

Având în vedere faptul că societățile du.bu. S.R.L., go. co, S.R.L. și le. ex. S.R.L. nu au salariați încadrați, organele de control au prezumat că lucrările nu au putut fi efectuate de aceste societăți. Înregistrarea facturii s-a efectuat în contul 231 *"Investiții în curs"*, în luna iulie 2013 societatea procedând la recepția acesteia și înregistrarea ei în contul 2112 *"Amenajări teren"*, pentru care a constituit, până la data de 30.04.2014, cheltuieli cu amortizarea în sumă de xx.xxx,03 lei.

Conform notei explicative data de Ce. Ga. A., în calitate de împuternicit al societății du.bu. S.R.L. în baza procurii autentificate la Biroul Notarului Public Cristina S sub nr. 1yx0/13.04.2012, relația comercială dintre cele două societăți a constat în livrări de ulei motor, de autoturisme și prestări servicii care au constat în *"amenajări birou"*.

În perioada august 2012 - martie 2013, M.D. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziția a 4 (patru) autoturisme de la du.bu. S.R.L., astfel:

- FF nr. 67/27.0x.2012 - în valoare totală de zz.zzz,62 lei, din care zz.zz,50 lei bază impozabilă și TVA 1zz.zz,12 lei, reprezentând autoturism DAIMLERCHRYSLER VITO III CDI (seria WDFzzzz0XYxxxx);

- FF nr. zz/28.0z.2012 - în valoare totală de zz.zzz,04 lei, din care zz.zzz lei bază impozabilă și TVA zz.zzz,04 lei, reprezentând "autoturism Volkswagen VW CARAVELLE (seria WV2ZZZ 70Z3Hxxxxx)";

- FF nr. 1zz/20.0z.2013 - în valoare totală de zz.zzz,20 lei, din care zz.zzz,58 lei bază impozabilă și TVA în sumă de zz.zzz,62 lei, reprezentând "autoutilitara MERCEDES SPRINTER 313 CDI (seria WDB903xxx1R38xxxx0)";

- FF nr. 2zz/13.0z.2013 - în valoare totală de zz.zzz,35 lei, din care, xx.xxx,25 lei bază impozabilă și TVA în sumă de 13.1XY,10 lei, reprezentând "autoturism BMW 525D (seria WBANCXY050CN24xxxxxx)".

Din verificările efectuate asupra documentelor financiar - contabile aferente perioadei ianuarie 2013 - martie 2014 puse la dispoziția inspectorilor D.R.A.F. 2 - Constanta de către du.bu. S.R.L. s-a constatat că aceasta a achiziționat autoutilitara MERCEDES SPRINTER 313 CDI (seria WDB90366xxxx), în data de 06.02.2013, de la Vi. S.R.L. Prahova, loc Cornu, CUI xxxx cu sumă de x.xxx lei bază impozabilă, la care se adaugă TVA în sumă de xxx lei, pe factura efectuându-se mențiunea *"vândut defect motor, cutie"*. În ceea ce privește autoturismul BMW 525D (seria WBANCXY050CN246xyyyy acesta a fost achiziționat de du.bu. S.R.L. de la Bo. - Express Bvba Germania cu sumă de 100 euro.

Pe factura de achiziție nu este înscris numărul de înregistrare fiscală al

vanzatorului.

Facturile au fost inregistrate in evidenta financiar contabila a societății M.D. S.R.L. in contul 2133 "Mijloace de transport» cu suma de xxx.xxx,33 lei si in contul 4426 "TVA deductibila" cu suma de xx.xxx,88 lei, fiind inscrise în jurnalele de cumparari din perioadele aferente. Conform situatiei "Mijloace fixe" la data de 30.04.2014, societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea autoturismelor si autoutilitarelor facturate de societatea Du. Bu. S.R.L. in suma de xx.xxx,841ei.

Facturile emise de du.bu. S.R.L sunt intocmite de Du. GEORGE CATALIN, posesor al CI seria KT nr. xxxx eliberata de politia Techirghiol, numele acestuia fiind in scris si la rubrica delegat. Decontarea facturilor s-a efectuat prin instrumente bancare (ordine de plata), la data intocmirii actului de control, societatea, M.D. S.R.L. neinregistrand sume de plata catre du.bu. S.R.L..

In urma verificarilor efectuate de organele de control din cadrul D.R.A.F. 2 - Constanta la du.bu. S.R.L. s~a constatat ca societatea are un comportament fiscal inadecvat. Concluzia privind comportamentul fiscal inadecvat se bazeaza pe urmatoarele constatari:

- societatea nu a functionat si nu functioneaza la sediul social declarat;
- administratorul acesteia nu a raspuns invitatiei transmise de inspectori din cadrul D.R.A.F. 2 Constanta de a se prezenta in vederea efectuării unor verificari;
- nu au putut fi identificate persoane sau societati care au asigurat evidenta financiar contabila;
- societatea nu a avut incadrati salariatii care sa poata efectua prestarile de servicii sau livrarile de marfuri;
- este coordonata de aceeași persoana, mentionata deja, respectiv de Ce. Ga. A. .

Conform declaratiilor informative ( formular 394) privind livrarile/achizițiile de bunuri si servicii de pe teritoriul national, du.bu. S.R.L. isi justifica achizițiile, in principal, de la le. ex. S.R.L. (CUI XXXX5040), go. co, STL S.R.L. (CUI 30140XY0), BE. PO. GR. S.R.L. (CUI YX371XX4), La. Su. Bu. :) S.R.L. (CUI YX35XX3), MEGA Li. S.R.L. (CUI xx86xx80y), societati cu comportament fiscal inadecvat, coordonate de Ce. Ga. A. .

Din verificarile efectuate la BE. PO. GR. S.R.L., organele de control au constatat ca societatea are un comportament fiscal inadecvat, concluzie care a rezultat din urmatoarele constatări:

- societatea nu a functionat si nu functioneaza la sediul social declarat, sediul fiind expirat;
- reprezentantul societatii nu a dat curs invitatiei de a se prezenta la sediul D.R.A.F. 2- Constanta in vederea punerii ia dispozitie a evidentei contabile;
- nu au putut fi identificate persoane si/sau societati care au asigurat evidenta contabila a acestor societati;
- societatea nu a prezentat arhiva de documente a societatii, in vederea efectuării verificarilor;
- s-au depus la organul fiscal teritorial declaratii fiscale care sa justifice un comportament fiscal aparent corect;
- declaratiile fiscale raportate nu au la baza date reale;
- au fost identificate necorelari intre declaratiile fiscale raportate de parteneri;
- achizițiile declarate de societate sunt de la agenti economici care nu functioneaza la sediile sociale declarate, avand un comportament fiscal inadecvat

conform verificarilor efectuate de echipe de control din cadrul D.R.A.F. 2- Constanta (FA. TR. S.R.L., At. Ad. S.R.L. si du.bu. S.R.L.), de la societati care nu au depus niciun fel de declaratii la organul fiscal, motiv pentru care au fost declarate inactiva (AS Au. S.R.L.) si de la o societate care ulterior a stornat operatiunea (In. Ec. CONSTRUCT S.R.L.).

Din verificarile efectuate la Me. Li. S.R.L. s-a constatat ca societatea nu a functionat si nu functioneaza la sediu social declarat, administratorul acesteia a dobandit aceasta calitate in schimbul unei sume de bani oferite de Ce. Ga. A. , nu are cunostinta de activitatea pe care o desfasoara societatea, nu a semnat si nu detine nici un document financiar contabil apartinand societatii, nu a efectuat operatiuni bancare.

Confom documentelor transmise de bancile unde societatea are conturi deschise, persoanele imputernicite sa efectueze operatiuni pe conturile bancare ale societatii sunt: Br. Ma. (CNP XX312XY) si Ce. Ga. A. . Impotriva societatii a fost intocmita de Garda Financiara sesizare penala pentru fapte de evaziune fiscala, societatea fiind declarata inactiva din data de 06.xx.2013.

Avand in vedere cele prezentate, organele de control au apreciat că M.D. S.R.L. a inregistrat in evidenta financiar-contabila tranzactii comerciale nereale (care nu au un continut economic), nu reflecta practici economice obisnuite, iar prin inregistrarea unor astfel de operatiuni fictive s-a disimulat realitatea prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care în fapt nu au fost efectuate, consecinta fiscala fiind diminuarea profitului impozabil si a TVA de plata la bugetul general consolidat al statului.

Astfel, în baza celor mai sus prezentate, organele de control au apreciat ca cheltuielile inregistrate de societate în evidenta financiar – contabila în perioada 2012 - 2014 aferente cheltuielilor cu ulei motor, piese de schimb, amenajari, facturate de societatea du.bu. S.R.L., în sumă de de xxx.xxxx,82 lei nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil [ xxx.xxx,28 lei ( valoarea facturilor emise de du.bu. S.R.L.) - xxx.xxx LEI ( valoarea amenajarilor inregistrate în contul 231) – xxx.xxx,33 LEI ( valoarea autoturismelor) + xx.xxx,87 lei (valoarea amortizarilor cumulate a autoturismelor și a amenajarilor)]. De asemenea, pentru TVA dedusa aferenta achizitiilor mentionate, în suma de xxx.xxx,39 lei, organele de control au apreciat ca nu sunt indeplinite conditiile pentru acordarea dreptului de deducere.

#### **4. Referitor la relațiile economice cu societatea pa.co. Co. S.R.L.**

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de catre societatea M.D. S.R.L., s-au constatat urmatoarele:

- a fost încheiat contractul de vanzare - cumparare FN din 01.10.2011, in care la obiectul contractului era mentionat "*vanzatorul vinde iar cumparatorul cumpara utilajul conform anexei nr. 1*", societatea nepunand la dispozitia organelor de control anexa la care se face referire;

- a fost încheiat actul additional la contractul mai sus precizat (fara numar si fara data) in care se mentioneaza "*utilajul Frezat motoare a fost pus in functiune in luna 01.02.2013 si s-a constatat ca nu corespunde cerintelor tehnice (prezinta uzura foarte mare si nu functioneaza in parametrii normali)*". Avand in vedere aceste circumstante precum si faptul ca pretul acestuia nu a fost achitat pana in prezent, partile au convenit la restituierea utilajului mentionat Ila contractul de vanzare – cumparare din 01.10.2011.”;

- a fost înregistrată factura nr. 9/03.10.2011, emisa de societatea pa.co. S.R.L. in valoare de xxx.xxx lei, din care xxx.xxx lei baza impozabila si TVA în suma de xx.xxx lei, reprezentand "*factura conform contract din data 01.10.2011*" si "*ANEXA 1 La descarcarea utilajelor in data de 18.10.2011 la ora 21:30 s-au receptionat urmatoarele utilaje*", prin care s-a receptionat **masina de gaurit in corcordanta;**

- a fost înregistrată factura storno nr. 027/11.12.2013, emisa de societatea pa.co. S.R.L., in valoare de (-xxx.xxx lei), din care (-xxx.xxx lei) baza impozabila si TVA (- xx.xxx lei - Anexa nr. 8 la RIF).

Facturile au fost înregistrate in contul 2131 "*Echipamente tehnologice*" si in contul de TVA, fiind inscrise in jurnalele de cumparari aferente perioadelor la care se refera. Societatea a inregistrat, in perioada 01.11.2011 – 30.11.2013, cheltuieli cu amortizarea utilajului de frezat motoare in suma de xx.xxx lei, cheltuieli care au fost stornate in luna decembrie 2013.

Din verificarea jurnalului de cumparari aferent lunii decembrie 2013 s-a constatat ca rulajul acestuia, TV A (-xx.xxx,83 lei), nu este preluat in balanta de verificare (rulaj lunar 4426, xx.xxx,44 lei) si in decontul de TVA (total taxa dedusa, rd 32, xx.xxx lei). De asemenea, s-a constatat ca M.D. S.R.L. nu a raportat in declaratia informativa 394 factura de storno avand ca emitent societatea pa.co. Co. S.R.L. Din consultarea bazei de date (www.fiscnet.ro) s-a constatat ca societatea pa.co. Co. S.R.L. a fost inregistrata in scopuri de TVA in perioada 01.10.2011 – 01.08.2012 și a fost declarată inactiva din data de 05.09.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. In perioada 2011 - 2013, societatea pa.co. Co. S.R.L. nu a depus declaratii fiscale si informative.

Avand in vedere cele prezentate, organele de control au apreciat că M.D. S.R.L. a inregistrat in evidenta financiar-contabila tranzactii comerciale nereale (care nu au un continut economic), nu reflecta practici economice obisnuite, iar prin inregistrarea unor astfel de operatiuni fictive s-a disimulat realitatea prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care în fapt nu au fost efectuate, consecinta fiscală fiind diminuarea profitului impozabil cu cheltuielile aferente amortizarii inregistrate pana la data stornarii. ( x.xxx lei/trim. I 2013, x.xxx lei trim. II 2013, xx.xxx lei/trim. III 2013- Anexa nr. 12 la RIF)

**5. Referitor la relațiile economice cu societatea zi. lo. S.R.L.** Conform documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscală au constatat că in luna martie 2013 M.D. S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila FF nr. xx/xx.x.2013 in suma de xx.xxx,99 lei bază impozabila si x.xxx,68 lei TVA, reprezentand "*motorina*". Din consultarea bazei de date www.customs.ro s-a constatat ca societatea zi. lo. S.R.L. nu detine atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en – gross si en-detail de produse energetice, conform prevederilor art. 206<sup>69</sup> alin.(4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, republicata.

În baza prevederilor Titlului I, cap. IV, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, organele de control au reconsiderat tranzactiile mai sus mentionate, în sensul că organul de control a încadrat relațiile economice dintre societatea M.D. S.R.L. si societatile,

- le. ex. S.R.L. - Constanta (CUI R0XXXXxxx),
- Go. Co. STL S.R.L. Constanta (CUI 30] xxXY0),

- du.bu. S.R.L. - Constanta (CUI R0XXXXxxx),
- pa.co. Co. S.R.L. - Bucuresti (CUI XXXXxxx), si zi. lo. S.R.L. - Bucuresti (CUI XXXXxxx),

În categoria tranzacțiilor artificiale, tranzacții care *"nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate"*.

Astfel, din analiza constatărilor înscrise în Procesul verbal încheiat în data de XO.1X.2014 de către organele de control din cadrul D.G.R.A.F 2 - Constanta (Anexa nr. 4 la RIF), precum și în Raportul de inspecție fiscal nr.F-SB XYZ/xx.xx.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de inspecție fiscală, urmare verificării tranzacțiilor comerciale efectuate de către societatea verificată în perioada martie 2011 - iunie 2013 în relație cu societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L., rezultă următoarele :

- în baza facturilor având înscrise la rubrica "Furnizor" societățile mai sus menționate, SC M.D. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de produse energetice ( motorina euro 5, ulei motor), utilaje ( masina de gaurit în concordanță), mijloace auto ( 4 buc. diverse marci), piese auto, achiziții de servicii (amenajare teren) în conturile corespunzătoare fiecărei achiziții, contravaloarea acestora fiind ulterior descărcată periodic din gestiune și înregistrată pe cheltuieli de exploatare. A fost înregistrată TVA deductibilă, preluată în deconturile periodice de TVA depuse de către societate;

- urmare verificărilor efectuate de către organele de control, a rezultat că mijloacele de transport înscrise în documentele în baza cărora s-a făcut înregistrarea în evidența contabilă, **nu au capacitatea de a transporta cantitatea și tipul de produse înscrise pe documente** ( motorina, ulei) fiind autoturisme sau microbuze (ex. auto cu numărul de înmatriculare IF 05 ABC este un autoturism marca FIAT, auto cu numărul de înmatriculare B 18 yyx este microbuz cu 6+1 locuri destinat transportului de persoane);

- numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport precizate în documentele în baza cărora s-au făcut înregistrările în evidențele contabile ale societății verificate, **nu sunt alocate** ( ex.IF 24 BCD menționată ca mijloc de transport de la furnizorii go. co, STL S.R.L., le. ex. S.R.L.) ;

- mijloacele de transport menționate pe documentele în baza cărora s-au făcut înregistrările în evidențele contabile ale societății verificate (facturi, avize), **nu au efectuat, la data menționată pe aceste documente curse pe ruta indicată și pentru beneficiarul indicat;**

- administratorii societăților comerciale prxyietare a unora dintre mijloacele de transport indicate în documentele înregistrate, au declarat că **nu au derulat tranzacții comerciale cu societățile furnizoare ale societății verificate în perioada metionată pe documentele de transport (facturi, avize de însoțire a marfii);**

- societățile înscrise la rubrica "Furnizor" au un comportament fiscal inadecvat în sensul că:

- nu funcționează la sediul social declarat;
- nu au avut încadrați salariați care să poată efectua livrările de marfuri

si prestarile de servicii;

- organele de control nu au putut identifica persoanele responsabile de evidenta si conducerea evidentelor contabile;

- administratorul societatilor furnizoare nu a putut fi contactat de catre organele de inspectie fiscala sau, daca a fost identificat, acesta s-a dovedit a fi o persoana interpusa;

- societatile furnizoare ale societății verificate nu detin atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross de produse energetice;

- societatile furnizoare ale societatii contestatoare isi justifica achizitiile de la alte societati, care, la randul lor au un comportament fiscal inadecvat, sunt coordonate de aceeasi persoana, sunt inactive sau sunt de tip fantomă;

- societatea verificata, respectiv M.D. S.R.L. a achizitionat produse energetice (motorina euro 5) si de la societatea Os. Do. S.R.L., prezentand pentru dovedirea realitatii si legalitatii acestor achizitii, facturi, avize de insotire a marfurilor de la antrepozitar catre beneficiari interni intermediari in comertul cu combustibili, note de livrare eliberate de antrepozitari, certificate de conformitate a combustibililor emise de producatorii de combustibili, rapoarte de incercare privind calitatea combustibililor tranzactionati iar, pentru achizitiile efectuate de la ceilalti furnizori mentionati mai sus, **societatea a prezentat doar facturi de achizitie;**

- organele de control au reținut ca au fost create, astfel, următoarele lanțuri tranzacționale:

- Cl. DI. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- FA. TR. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- CA. IN. S.R.L. – le. ex. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – go. co, STL S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- LA. SU. BU. S.R.L. – go. co, STL S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- go. co, STL S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- BE. PO. GR. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- LA. SU. BU. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- Me. Li. S.R.L. – du.bu. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- BE. PO. GR. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- du.bu. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- go. co, STL S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.;
- le. ex. S.R.L. – zi. lo. S.R.L. – M.D. S.R.L.,

prin care s-a urmarit ascunderea sursei reale de proveniență a mărfurilor cu consecința directă a creării unor avantaje de natură fiscală în beneficiul societății verificate;

- organele de control au reconsiderat tranzactiile dintre societatea contestatoare si societatile le. ex. S.R.L., Go. Co. STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. în categoria tranzacțiilor artificiale, apreciind ca aceste tranzactii nu au un conținut economic, nu pot fi utilizate în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul acestora fiind evitarea impozitarii si obtinerea de avantaje fiscale în beneficiul societății verificate, societățile mai sus menționate actionand in cadrul tranzacțiilor succesive cu diverse bunuri si servicii ca o societate verigă, ce se interpune pe lanțul tranzacțional cu scopul de a crea o aparentă realitate a operațiunilor emițând în susținere **documente (facturi) ce îndeplinesc**

**doar criteriile de formă solicitate de textul legal, neputând fi însă justificată sursa reală de proveniență a bunurilor și serviciilor**, prin acest comportament fiscal generând avantaje de natură fiscală beneficiarilor, motiv pentru care la control s-a stabilit că facturile având înscrise la rubrica "Furnizor" aceste societăți nu pot constitui documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și deducerea cheltuielilor înscrise în acestea și nici pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA înscrise în acestea.

Prin urmare, la control s-a stabilit ca, prin înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a facturilor în care la rubrica "Furnizor" apar înscrise societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L. și tratarea ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu descărcarea din gestiune a bunurilor și serviciilor astfel achiziționate și date în consum/vândute, societatea contestatoare a diminuat în mod eronat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, iar prin deducerea TVA înscrise în facturile în cauză societatea a diminuat în mod nejustificat TVA de plată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, întrucât societatea verificată nu a putut face dovada provenienței combustibililor supuși taxării cu accize și nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de xxx.xxx litri de motorină euro 5 înscrise în facturile în care la rubrica "Furnizor" apar societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L. și zi. lo. S.R.L., societatea verificată răspunde în mod solidar de proveniența nelegală a produselor și, pe cale de consecință că societatea datorează accizele aferente.

Efectul fiscal al deficiențelor mai sus menționate a constat în stabilirea în sarcina societății a unor obligații fiscale suplimentare în suma totală de x.YYY.xxx lei (XXX.yyx lei impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei accize), **contestate de petentă**.

**Referitor la susținerile petentei redată în contestația înregistrată la A.J.F.P. Sibiu sub nr. abcd/17.01.2017 și la Direcția generală de Solutionare a Contestațiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_\_SLP ABC/13.02.2017**

**Prin contestația formulată**, petenta consideră că aprecierile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora achizițiile de carburant efectuate de către aceasta de la societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L. constituie lanțuri tranzacționale fictive prin interpunere de societăți fantomă, cu scopul de a ascunde sursa reală de proveniență a mărfurilor nu pot duce la concluzia că au produs avantaje fiscale nemeritate societății în "absența oricărui element de probațiune".

Petenta mai afirmă că refuzul acordării deductibilității fiscale a cheltuielilor cu carburantul, piesele auto și uleiul motor și descărcarea din gestiune a acestor bunuri achiziționate și a cheltuielilor cu amortizarea contravine art. 19 alin (1), art. 21 alin (1), art. 25 alin (1) și art. 28 alin (14) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la anularea dreptului acesteia de deducere a TVA aferentă facturilor înregistrate în evidențele contabile, petenta susține că aceasta contravine art. 145 alin (2) lit. a), art. 146 alin (1) lit. a) din Codul Fiscal, precum și prevederilor Directivei 2006/112/CE care asigură principiul neutralității fiscale, respectiv evitarea dublei impozitări în materie de TVA.. În susținerea contestației, societatea invocă și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene prin Cauza C- 409/04, Teleos și

altii c. Commissioners of Custom & Excise iar, menționând că acesta statuează faptul că *“fara a exista o implicare din partea beneficiarului, chiar in prezenta unor documente fictive, acesta este considerat de buna credinta, pe cale de consecinta putand aplica regimul de TVA scutit cu drept de deducere”*.

Totodată, societatea consideră că, uzand de prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actiunea organelor de control de respingere de *plano* a dreptului de deducere, **fără considerarea bunei-credinte a contestatarei**, constituie o **încălcare a principiilor deductibilității cheltuielilor și neutralității în materie de TVA**, consecința directă fiind dubla impozitare (taxa se incaseaza de la furnizor, urmata de refuzul deductibilitatii de la beneficiar).

Referitor la afirmatiile petentei, in cauza se retine ca **elementele de probatiune care au stat la baza reincadrării**, la control, a tranzactiilor comerciale efectuate de catre petenta cu societatile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L., care au avut drept consecință stabilirea faptului că **documentele emise de catre aceste societăți nu au calitatea de documente justificative** pentru deducerea cheltuielilor și a TVA înscrise în acestea, și nici pentru justificarea provenienței dintr-un antrepozit fiscal autorizat a combustibililor supusi taxării cu accize, au fost pe larg redate în considerentele prezentei decizii de soluționare, în esență acestea fiind următoarele:

- mijloacele de transport inscrise pe facturile inregistrate de societatea verificata nu **au capacitatea de a transporta cantitatea si tipul de produse inscrise pe documente** (motorina, ulei) fiind autoturisme sau microbuze ( ex.auto cu nr. Inmatriculare IF 05 ABC este un autoturism marca FIAT, auto cu nr. inmatriculare B 18 yyx este microbuz cu 6+1 locuri destinat transportului de persoane);

- numerele de inmatriculare ale mijloacelor de transport precizate in documentele in baza carora s-au facut inregistrarile in evidentele contabile ale societatii verificate, **nu sunt alocate** (ex. IF 24 BCD mentionat ca mijloc de transport de la furnizorii go. co, STL S.R.L., le. ex. S.R.L.) ;

- mijloacele de transport mentionate pe documentele in baza carora s-au facut inregistrarile in evidentele contabile ale societatii verificate (facturi, avize), **nu au efectuat, la data mentionata pe aceste documente curse pe ruta indicata**, astfel:

- mijloacele auto cu nr. de inmatriculare B 87 xxy, CT 81 xxy, apartinand societatii Gr. Ex. S.R.L. (mentionate ca au transportat marfa de la le. ex. S.R.L. catre M.D. S.R.L. pe ruta Constanta – Sibiu la data de 11.05.2011, respectiv 15.09.2011), au efectuat in fapt, în datele anterior menționate, transport pe ruta CONSTANTA - SLOBOZIA si retur conform notei explicative a administratorului societatii Gr. Ex. S.R.L. si a documentelor prezentate, din care rezulta si faptul ca aceasta societate **nu a derulat tranzactii comerciale cu societatile le. ex. S.R.L si/sau M.D. S.R.L.,**

- mijloacele auto cu nr. înmatriculare CT 12 xxy, CT 08 xxy, CT 10 xxy, CT 11 SST, apartinand societatii Tr. Pl. Re. S.R.L. indicate in documentele intocmite de le. ex. S.R.L. catre M.D. S.R.L., in zilele mentionate, **au efectuat transporturi rutiere pentru alt beneficiar si alte rute de transport** (la data de 22.06.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 58 si factura nr. 53 catre M.D. S.R.L., ruta Constanta – localitate indicand mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy



care, in fapt, conform facturii nr. 231/27.06.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau **in acea zi** un transport de combustibil pe ruta Constanta (Os. )-Murfatlar- Navodari- Constanta; la data de 12.10.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 110 si factura nr. 109 catre M.D. S.R.L., ruta Constanta – xxx, indicand mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy care, in fapt, conform facturii nr. 268/17.10.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Lunca-Turda- Niculitel – Mahmudia; la data de 07.11.2011 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 124 si factura nr.120 catre M.D. S.R.L., ruta Constanta – Talmaciu, indicand mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy care, in fapt, conform facturii nr. 277/14.11.2011 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Lumina-Cerna- Tulcea; la data de 13.01.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 163 si factura nr. 161 catre M.D., ruta Constanta - localitateindicand mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy, care, in fapt, conform facturii nr. 285/15.01.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L. catre Os. Do. S.R.L., efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Slobozia-Tg.Bujor- Depozit-Tranzit; la data de 16.02.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 168 si factura nr. 178 catre M.D. S.R.L., indicand ruta Constanta - localitatesi mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy care, in fapt, conform facturii nr. 292/17.02.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Bucuresti – Cosereni; la data de 26.04.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 216 si factura nr. 224 catre M.D. S.R.L. indicand ruta Constanta – localitatesi mijloacele de transport CT 12 xxy; CT 08 xxy care, in fapt, conform facturii nr. 314/03.05.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre OS. Do. S.R.L. (CUIxxxxxy), efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Galati; la data de 06.06.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 247 si factura nr. 245 catre M.D. S.R.L. avand ca delegat pe numitul Ma. Si. si mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 xxy care, in fapt, conform facturii nr. 331/08.06.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. - Amara-Braila; la data de 12.06.2012 le. ex. S.R.L. emite avizul de insotire a marfii nr. 250 si factura nr. 248 catre M.D. S.R.L. indicand ruta Constanta – localitatesi mijloacele de transport CT 12 xxy, CT 08 XBNI care, in fapt, conform facturii nr.334/19.06.2012 emisa de Tr. Pl. Re. S.R.L catre Os. Do. S.R.L. efectuau in acea zi un transport de combustibil pe ruta Os. -Bucuresti -Cernavoda- Cogealac). Potrivit notei explicative nr. 1442/04.07.2014 indicata in procesul – verbal XO.1X.2014, administratorul societății Tr. Pl. Re. S.R.L. a declarat că, în perioada 2011 – 2012 **nu a efectuat transporturi de marfa având ca punct de livrare societatea M.D. S.R.L.);**

- urmare verificarilor efectuate de către inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala 2 Constanta, redate în Procesul – verbal încheiat la data de XO.1X.2014 (Anexa nr. 4 la RIF), societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. au un comportament fiscal inadecvat care rezultă din urmatoarele aspecte:

- nu functioneaza la sediul social declarat (le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L.) ;

- nu au avut incadrati salariatii care sa poata efectua livrarile de marfuri si prestarile de servicii (le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L.);

- organele de control nu au putut identifica persoanele responsabile de

evidenta si conducerea evidentelor contabile (le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L.);

- administratorii societatilor furnizoare nu a putut fi contactat de catre inspectorii antifraudă, acestia neraspunzând invitatiilor facute de catre acestia (go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L.) sau daca a fost identificat ( le. ex. S.R.L.) acesta s-a dovedit a fi o persoana interpusă (nu a putut face precizari cu privire la obiectul de activitate al societății, nu deținea niciun document privind evidentele contabile);

- societatile nu detin atestat de inregistrare pentru comercializare si/sau depozitare in sistem en-gross de produse energetice (le. ex. S.R.L., zi. lo. S.R.L.);

- conform informațiilor obtinute din consultarea bazelor de date ale ANAF (declaratii informative, declaratii periodice pentru obligatii curente), societatile în cauză isi justifica achizițiile de la alte societati, dintre care, **unele au un comportament fiscal inadecvat** (FA. TR. S.R.L. CUI 2800XY13, CI. DI. S.R.L.- CUI XX75XX10, CA. IN. S.R.L. - CUI Y1Y814YYY, LA. SU. BU. S.R.L.- CUI YX35XX3, BE. PO. GR. S.R.L. - CUI YX371XX4, Me.Li. S.R.L. - CUI xx86xx80y, At. Ad. S.R.L.); **sunt coordonate de aceeasi persoana**, respectiv Ce. Ga. A. care, la data incheierii procesului verbal din data de XO.1X.2014 era incarcerat pentru fraudă - spalare de bani ( FA. TR. S.R.L. CUI 2800XYxx, CI. DI. S.R.L.- CUI XX75XXxx, CA. IN. S.R.L. - CUI Y1Y814YYY, BE. PO. GR. S.R.L. - CUI YX371XXx, Me.Li. S.R.L. - CUI xx86xxxxy; **sunt inactive** ( FA. TR. S.R.L. CUI 2800XYxx, CI. DI. S.R.L.- CUI XX75XXxx, Me.Li. S.R.L. - CUI xx86xxxxy, Aș Au. S.R.L.); **au un comportament de tip “fantomă”** (FA. TR. S.R.L. CUI 2800XYxx, CI. DI. S.R.L.- CUI XX75XXxx).

Din cele mai sus prezentate rezulta ca ansamblul verificarilor si instrumentărilor efectuate de către organele abilitate ale statului (inspectorii antifrauda, organe de inspectie fiscala), **au scos în evidență faptul că pentru bunurile înscrise în facturile în care apar la rubrica “furnizor” cele 5 societăți nu s-a putut stabili proveniența reală a acestora.**

Astfel cum au constatat organele de control, societatile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L., acționează in cadrul tranzacțiilor succesive cu diverse bunuri si servicii ca o societate verigă, ce se interpune pe lanțul tranzacțional cu scopul de a crea o aparentă realitate a operațiunilor emițând în susținere documente (facturi) ce îndeplinesc doar criteriile de formă solicitate de textul legal, din analiza realității operațiunilor economice rezultând faptul că societatile în cauză nu pot justifica sursa de proveniență a bunurilor si serviciilor prezentând documente din care rezultă ca, pe lanțul tranzacțional, furnizorii se dovedesc că sunt societati cu comportament de tip fantomă, înființate cu unicul scop de a genera documente pentru operațiuni fictive având ca rezultat crearea unei aparente realități a tranzacțiilor si în final avantaje de natură fiscala beneficiarilor, **motiv pentru care la control s-a stabilit că facturile având înscrise la rubrica “Furnizor” aceste societăți nu îndeplinesc calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și deducerea cheltuielilor și a TVA înscrise în acestea.**

Prin urmare, astfel cum au reținut și organele de inspecție fiscala, prin înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a facturilor în care la rubrica “Furnizor” apar înscrise societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. și tratarea ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu descărcarea

din gestiune a bunurilor si serviciilor astfel achiziționate, societatea contestatoare a diminuat în mod eronat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, iar prin deducerea TVA înscrisă în facturile în cauză societatea a diminuat în mod nejustificat TVA de plată.

Totodată, întrucât societatea verificata nu a putut face dovada provenienței combustibililor supusi taxarii cu accize si nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de 488.347 litri de motorina euro 5 înscrisă în facturile în care la rubrica "Furnizor" apar societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L. si zi. lo. S.R.L., societatea verificata raspunde în mod solidar de proveniența nelegala a produselor si, pe cale de consecinta societatea datoreaza accizele aferente.

Având în vedere aspectele mai sus prezentate, referitoare la societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L. si zi. lo. S.R.L. și din analiza modului în care M.D. S.R.L. a reflectat derularea tranzacțiilor cu acestea, organele de control au concluzionat ca societățile în cauza au fost doar „furnizori de identitate pentru facturile emise cu datele lor”, facturile fiscale „fictive” care au circulat generând beneficii fiscale pentru societatea verificata prin deducerea nejustificată a cheltuielilor și a TVA înscrise în acestea.

Acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor si al TVA in baza unor astfel de documente ar crea evidente avantaje fiscale nemeritate petentei, sub forma reducerii sarcinii fiscale in detrimentul bugetului consolidat al statului, contrar celor sustinute de petenta.

In ceea ce priveste afirmatia petentei cu privire la incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art. 19 alin (1), art. 21 alin (1), art. 145 alin (2) lit. a) și art. 146 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ( prevederi legale ce reglementeaza modalitatea de stabilire a profitului impozabil ca diferenta între veniturile si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, si conditiile privind exercitarea dreptului de deducere pentru TVA), in cauza se retine, ca, potrivit prevederilor legale citate la temeiul de drept de mai sus, aplicarea tratamentului fiscal de deductibilitate în ceea ce privește cheltuielile inregistrate in contabilitate, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA, implica condiția imperativă ca documentele în baza cărora au fost făcute înregistrările în evidența contabilă a operațiunilor înscrise în acestea să îndeplinească calitatea de document justificativ, intocmit potrivit legii, prin îndeplinirea atât a condițiilor de formă solicitate de prevederile legale, cât și a condițiilor de fond (justificarea provenienței reale a bunurilor și serviciilor și a procurării din surse legale a acestora).

Totodată, în ceea ce privește produsele accizabile (combustibili), documentele în baza cărora au se face înregistrarea în evidența contabilă trebuie să facă dovada provenienței combustibilului dintr-un antrepozit fiscal autorizat, precum și dovada plății accizelor la bugetul de stat, în caz contrar acestea fiind considerate ca având proveniență nelegală, cu consecința datorării accizelor aferente.

In cauza se retine ca, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „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.”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra la nivel de lege principiul

permanentei 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.

Înregistrarea în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază **documente justificative** prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, respectiv care să conțină date conforme cu realitatea în ceea ce privește sursa reală de proveniență a bunurilor și serviciilor înscrise în acestea.

Astfel, se conchide că **înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, prevăzute de legea fiscală, nu se pot admite** pentru deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. Simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu bunurile și serviciile înscrise în facturi nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

Totodată se reține că, din aspectele redate în sinteză mai sus, se poate constata fără echivoc faptul că **facturile în cauză nu erau completate în mod corespunzător, conținând informații eronate, nefiind îndeplinite nici condițiile formale prevăzute de legislația fiscală** (contrar dispozițiilor - art. 6 alin. (1), alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, - pct. 46 alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Având în vedere cele de mai sus, se reține din documentele aflate la dosarul cauzei că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a societății verificate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere pe lângă documentele financiar contabile prezentate de societatea verificată, și informațiile ce se regăsesc în baza de date a ANAF (deconturi de TVA, declarații informative/ formular 394, Revisal/program de evidență a salariaților societăților comerciale din România, dispecer3 / evidență mijloacelor auto, [www.fiscnet.ro/stare societate](http://www.fiscnet.ro/stare_societate), vector fiscal, [www.customs.ro/stare atestat pentru comercializarea produselor energetice](http://www.customs.ro/stare_atestat_pentru_comercializarea_produselor_energetice) etc), informațiile furnizate de unele societăți care apar înscrise pe facturi la rubrica furnizori, precum și date și informații cuprinse în acte de control încheiate de către organe cu atribuțiuni de control ( Direcția Regională Antifraudă Fiscală, Garda Financiară) cu privire la societățile ce figurează drept furnizori ai societății contestatoare.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei conform căreia, reîncadrarea economică a tranzacțiilor înregistrate de către aceasta în baza facturilor care au înscrise la rubrica furnizor societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L., **contravine jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene** (Cauza C- 409/04, Teleos și alții c. Commissioners of Customs & Excise) – dreptul de deducere a TVA chiar în prezenta unor documente fictive), în cauză se reține faptul că **jurisprudența comunitară recunoaște și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea condițiilor legale (de formă și de fond) pentru acordarea deducerii.

Astfel, prin Hotărârea din 13 februarie 2014 - cauza C - 18/13 Maks Pen, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. **În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (paragraful 26).**

De asemenea, la paragraful 27 din hotărâre, se reține că, dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă, atunci se aplică și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA. Așadar, în sensul Directivei 2006/112, **aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval.**

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA 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.**

Așa fiind, în refuzarea dreptului de deducere, în cazul constatării unei fraude, organele fiscale sunt ținute numai de identificarea unor factori obiectivi din care să rezulte că persoana impozabilă a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor sale taxabile.

În cauza se reține că, din moment ce s-a dovedit, fără putința de tagada ca facturile care au înscrise la rubrica furnizor societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L., înregistrate în evidențele contabile ale societății verificate, nu reflectau sursa reală a bunurilor și serviciilor înscrise în acestea, aceasta situație ar fi trebuit să fie cunoscută, dincolo de orice dubiu și de către societatea verificată.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul praxiilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, și anume: **achizițiile să fie reale, să fie destinate utilizării în folosul praxiilor operațiuni impozabile cu drept de deducere și să nu facă parte dintr-o operațiune de fraudare a taxei.** În aceste condiții, pentru a dovedi că

serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate de la societățile care apar înscrise la rubrica furnizor și au fost destinate utilizării în folosul praxiilor operațiuni taxabile.

În concluzie, legislația internă și comunitară nu prevede exercitarea netulburată a dreptului de deducere, nefiind suficientă deținerea unei facturi, contribuabilul având dreptul să deducă numai TVA aferentă unor achiziții reale, iar dacă sunt reale să fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile și totodată achizițiile consemnate în facturi să nu facă parte din cazuri de fraudare a taxei, fraudă despre care cel ce efectuează deducerea TVA a știut sau ar fi trebuit să știe, realizând sau nu un avantaj direct din aceasta fraudă.

Astfel ar rezulta ca statul, care a fost fraudat de emitentul înscris în factura de achiziție din care se deduce TVA, să și ramburseze beneficiarului înscris în factură, prin admiterea dreptului de deducere pentru aceeași sumă a TVA cu care a fost fraudat, în condițiile în care solicitantul rambursării sau beneficiarul deducerii nici măcar nu a dat dovada de diligență minimă care să dovedească buna sa credință (ar fi trebuit să știe că ar fi participat la fraudă), în condițiile identificării și determinării de organele fiscale a unor elemente obiective ce conduc la concluzia cunoașterii fraudei și participării la aceasta.

Faptul că, în speță, societatea nu prezintă argumente sau documente legate de acest aspect important, constituie un alt element obiectiv în sprijinul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, prin analizarea documentelor societății și a rezultatelor controalelor efectuate la societățile înscrise la rubrica furnizor a facturilor în baza cărora petenta a înregistrat achiziții de bunuri și servicii și a dedus TVA aferentă, au constatat că facturile nu reflectă operațiuni reale, în sensul că acestea conțin date referitoare la sursa de proveniență a bunurilor și serviciilor neconforme cu realitatea, și în consecință că a avut loc o fraudă la TVA despre care societatea ar fi trebuit să aibă cunoștință.

Totodată, în soluționarea contestației, referitor la operațiunile care nu au fost confirmate de furnizori, se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *"constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ"*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

**Referitor la afirmatia petentei potrivit careia** refuzul organelor de inspecție fiscală de a i se acorda drept de deducere pentru operațiunile economice derulate cu societățile le. ex. S.R.L., go. co, S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. S.R.L. și zi. lo. S.R.L.,

**ar constitui in fapt o incalcare directa si nemijlocita a principiilor deductibilitatii cheltuielilor si neutralitatii in materie de TVA, consecinta directa fiind dubla impozitare** ( taxa se incaseaza de la furnizor, urmata de refuzul deductibilitatii la beneficiar), **in cauza se retine** că astfel cum rezultă din aspectele mai sus prezentate, redate pe larg in Raportul de Inspectie fiscala nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016, precum și din conținutul Adresei nr.SBG\_AIF xx/xx.xx.2017 a A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de inspecție fiscală, taxa pe valoarea adaugata înscrisă în facturile analizate nu a fost declarată de societățile în cauză ca TVA colectată si ca atare nu exista o dubla impunere asa cum afirma petenta.

Având în vedere cele redate anterior, criticile petentei cu privire la,

- lipsa elementelor de probatiune a refuzului dreptului de acordare a deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu carburanti,
- refuzul nejustificat al organelor de control de acordare a dreptului de deducere a TVA,
- incalcare, de catre organele de control a jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene si a principiului neutralitatii in materie de TVA, **se dovedesc a fi nejustificate, acestea nu se confirma și, ca atare,** nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală, nefiind susținute cu documente, **motiv pentru care nu pot fi retinute la solutionarea favorabila a contestatiei.**

**Prin contestatie,** petenta mai afirma că decizia organelor de inspecție fiscală de a impune în sarcina sa accize în sumă de XXX.yyx lei este nelegală și contravine prevederilor art. 206<sup>9</sup> alin (1) lit. b), alin. (2) din Codul fiscal. Astfel, contestatara consideră că dubla măsură a organelor de inspecție fiscală aplicată societății este nelegală fie neputând fi refuzată deducerea fiscală aferentă unor produse real achiziționate pentru care se datorează accize, lipsind dovada achitării in amonte a acestora, fie neputând fi aplicată acciza unor produse fictive pentru care este refuzată a fi acordată deducerea fiscală. Totodata si pe cale de consecinta, petenta mai arata ca, refuzul deducerii TVA aferenta accizei contravene dispozitiilor art. art. 145 alin (2) lit. a), art. 146 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile Directivei 2006/112/ CE care asigura principiul pastrarii neutralitatii fiscale.

Referitor la aceasta sustinere a petentei, in cauza se retine ca, potrivit prevederilor art. 206<sup>9</sup> alin (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, persoana plătitoare de accize devenite exigibile este *“persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora”* iar, asa cum rezultă din constatările mai sus redate (consemnate și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală F-SB XYZ/xx.xx.2016), societatea verificata a înregistrat în evidența contabilă achizitii de combustibili (motorina euro 5) în baza unor facturi în care la rubrica furnizor sunt înscrise societățile SC le. ex. SRL, SC go. co, STL SRL si SC zi. lo. SRL, care în urma verificărilor efectuate s-au dovedit a fi societăți veriga aflate pe un lant tranzactional fictiv avand ca scop ascunderea sursei reale de provenienta a marfurilor, **având consecinta directa în diminuarea obligatiilor sub forma accizei datorate bugetului de stat.**

Prin urmare, societatea verificata nu a putut face dovada provenientei reale a combustibililor supusi taxarii cu accize conform prevederilor art. 206<sup>2</sup> lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dintr-un antrepozit fiscal autorizat (facturile inregistrate nu au calitatea de document justificativ, nereprezentand tranzactii reale)

si nici nu a probat plata accizelor la bugetul de stat pentru cantitatea de 488.347 litri de motorina euro 5 înregistrată în evidența contabilă în baza facturilor în care la rubrica furnizor sunt înscrise societățile mai sus menționate.

Pentru aceste motive, astfel cum au stabilit și organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada perceperii accizelor, atrage plata acestora.

Astfel, potrivit art. 206<sup>69</sup> alin. (8) din același act normativ, societatea verificata raspunde de provenienta nelegala a produselor obtinute si, pe cale de consecinta, datoreaza accizele aferente produselor energetice în cauză, astfel cum dispun prevederile art. 206<sup>9</sup> alin. (1) lit. b) din același act normativ (*plătitor de accize fiind persoana care deține produsele accizabile sau orice altă persoană implicată în deținerea acestora;*”).

Mai mult decat atat, in conformitate cu dispozitiile pct. 83 alin. (31) din Titlul VII din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, conform carora:

(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.***”, se constata ca situatia societatii contestatoare se circumscrie intocmai acestor prevederi legale ( petenta nu a putut face dovada provenientei legale a produselor accizabile descarcate din gestiunea acesteia).

În cauză se reține ca potrivit consemnarilor redate în actul de control atacat, societatea verificata a făcut achizitii și de la societatea Os. Do. S.R.L., societatea prezentand pentru aceste achizitii **documente care nu au putut pune sub semnul indoielii plata accizelor pentru aceste produse energetice** (Avize de insotire a marfurilor de la **antrepozitar** catre beneficiari interni intermediari in comertul cu combustibili, Note de livrare eliberate de antrepozitari, certificate de conformitate a comustibililor emise de producătorii de combustibili, etc.).

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia „**refuzul deducerii TVA-ului aferent accizei contravine prevederilor art. 145 alin (2) lit. a), art. 146 alin (1) litera a)**” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si prevederilor Directivei 2006/112/ CE care asigura principiul pastrarii neutralitatii fiscale, **in cauza se retin urmatoarele:**

- potrivit prevederilor art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu referire la baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugată,

„ **(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:**

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

rezultand din aceste prevederi legale că valoarea accizelor, definita ca taxă, este parte componenta a bazei de impozitare în vederea stabilirii TVA. În fapt, la control nu a fost „*refuzat dreptul de deducere*” a taxei pe valoarea adaugată aferentă accizei, astfel cum în mod eronat susține petenta, **ci în cauză a fost colectată taxa pe valoarea adaugata aferenta accizelor** (valoarea accizelor fiind parte componenta a bazei de impozitare în vederea stabilirii TVA);

- astfel cum s-a argumentat deja la sustinerea anterioara a petentei din considerentele prezentei decizii de solutionare, petenta nu a putut face dovada



achitarii accizelor pentru motorina și ulei, stare de fapt care demonstrează și neachitarea TVA aferenta accizelor.

Pentru motivele mai sus aratate, afirmatiile petentei referitoare la stabilirea de catre organele de control a unor obligatii de plata suplimentare cu titlu de accize, aferente produselor energetice si a taxei pe valoarea adaugata aferente acestor accize, **sunt neîntemeiate si prin urmare nu pot fi retinute la solutionarea favorabila a contestatiei.**

**Referitor la sustinerile petentei redade in contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. abcd/xx.xx.2017 si la Direcția generala de Solutionare a Contestatiilor – A.N.A.F. sub nr. A\_SLP abcdef/xx.xx.2017**

**Prin contestatie**, petenta face urmatoarele afirmatii:

- a facut inregistrarile aferente relatiilor economice cu societatile le. ex. S.R.L. Constanța, go. co, STL S.R.L. Constanța, du.bu. S.R.L. Constanța, pa.co. Co. S.R.L. București, zi. lo. S.R.L. București in registrul – jurnal in conturile corespunzatoare, in baza documentului *"Factură"* ( document justificativ, potrivit legii), inregistrarile au fost cuprinse in Registrul – jurnal, in jurnalele de vanzari/cumparari, sumele fiind regasite in deconturile de TVA;

- organele de control ar fi trebuit sa constate că, in mod corect societatea M.D. S.R.L. a respectat întrutotul dispozițiile legale din România cu privire la efectuarea tranzacțiilor comerciale, înregistrarea contabilă și fiscală a acestora în evidentele contabile și a declarat voluntar obligatiile bugetare:

- tranzactiile economice efectuate de catre aceasta cu diversi parteneri economici au fost declarate la organul fiscal competent teritorial prin completarea si transmiterea pe cale electronica a formularului *"Declarație informativă privind livrarile/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național"*, stabilit prin Ordinele președintelui A.N.A.F. nr. 3596/2011 și nr. ABC6/2013, societatea a respectat intocmai modul de completare a formularului *"Decont de taxa pe valoarea adaugata"* si termenele de depunere, la organul de administrare fiscala, a declaratiilor periodice;

- cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit dacă sunt aferente realizării de venituri impozabile pe baza documentelor justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune, după caz, taxa pe valoarea adaugata este deductibila cu conditia ca societatea sa detina o factura emisa conform legii, facand referire exactă la conținutul facturilor primite de catre aceasta de la societatile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L., zi. lo. S.R.L.;

- in contextul respectarii, de catre petenta, a prevederilor art. 146 alin. (1), alin. (2) – *"Conditii de exercitare a dreptului de deducere"* (conditia de detinere a unei facturi conform art. 155 pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA), a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) ( nu sunt cheltuieli deductibile cele inregistrate fara a avea la baza un document justificativ) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a prevederilor pct. 46 alin. (1) din Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii), a prevederilor pct. 2 (elementele obligatorii pe care trebuie sa le cuprinda documentele justificative) din Anexa la O.M.F.P. nr. 3XY2/2008 privind documentele

financiar – contabile, prevederi pe care petenta le reproduce în textul contestației, aceasta conchide ca **documentele emise de către societățile le. ex. S.R.L., go. co, STL S.R.L., du.bu. S.R.L., pa.co. Co. S.R.L., zi. lo. S.R.L. și înregistrate în evidența contabilă a acesteia au intrunit calitatea de documente justificative legale:**

- în mod eronat rețin organele de inspecție fiscală faptul că pentru perioada inspecției fiscale ce a cuprins anii fiscali 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016 ar fi incidente doar prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, omițând să ia în considerare că începând cu data de 1 ianuarie 2016 Legea nr.571/2003 a fost abrogată, drept urmare nu avea cum să producă efecte pentru anul 2016.

Referitor la aceste susțineri ale contestatoarei, în cauză se reține că, astfel cum s-a prezentat deja în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației, în baza elementelor de probațiune redată detaliat și a prevederilor legale ce conferă dreptul organului de control de a reincadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, iar în urma verificărilor efectuate la control a rezultat faptul că facturile în care la rubrica furnizor sunt înscrise cele 5 societăți mai sus menționate, înregistrate în evidențele contabile ale acesteia, **nu intrunesc condițiile de documente justificative.**

Mai mult decât atât, astfel cum s-a prezentat deja, înregistrarea în conturile de cheltuieli și de TVA a unor sume, preluarea acestora în jurnalele de vânzări/cumpărări, în Registrul jurnal și în declarațiile informative și deconturile de TVA depuse la organul fiscal, nu sunt suficiente pentru ca aceste cheltuielile și TVA înscrise în acestea să fie deductibile fiscal, neimplicând automat faptul că în cauză au fost respectate condițiile legale pentru deducerea acestora, în primul rând respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor pe care le reflectă iar, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor și a TVA înscrise în facturi nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile fiscal.

Pentru exercitarea netulburată a dreptului de deducere a unor cheltuieli și a TVA, nu este suficientă deținerea unei facturi și introducerea acesteia în circuitele de înregistrare contabilă și de declarare, contribuabilul având drept de deducere numai pentru cheltuielile și TVA aferente unor achiziții reale, iar dacă sunt reale să fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile și totodată achizițiile consemnate în facturi să nu facă parte din cazuri de fraudare a taxei, fraudă despre care cel ce efectuează deducerea TVA a știut sau ar fi trebuit să știe, realizând sau nu un avantaj direct din aceasta fraudă.

În condițiile date, simplele afirmații ale petentei cum că și-a îndeplinit toate obligațiile legale derivând din achizițiile respective, achitând taxele și impozitele datorate, evidențind în contabilitate, în mod corespunzător, aceste operațiuni, declarând organului fiscal rezultatele obținute, satisfac, parțial, o cerință de **“de forma” în absența condițiilor “de fond” care să probeze realitatea operațiunilor reflectate iar, deoarece, prin simplele afirmații aceasta nu combate prin motive de fapt și de drept reținerile organelor fiscale cu privire la deficiențele constatate în legătură cu societățile ce apar nominalizate în calitate de furnizori pe facturile analizate la control, susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.**

**Prin contestație,** petenta afirmă că motivele reținute la control cu privire la

partenerii economici ai petentei (aceste societati nu ar fi funcționat la sediul social declarat, mijloacele de transport ale acestora nu ar fi avut capacitatea de a transporta cantitatea de produse înscrisă pe documente, inasa fara a individualiza toate acestea), nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că operatiunile economice inscrise pe facturile emise de aceste societati nu au avut loc in realitate, motivele invocate fiind **“simple constatări” si nu sunt in masura a îndreptăți organul fiscal să se exprime fără putere de argumentație si fără a aduce dovezi in sprijinul celor constate si consemnate in actul de control atacat.**

Această afirmatie a contestatoarei **este nejustificata si nu poate fi retinuta la solutionarea favorabila a contestatiei** date fiind elementele de probatiune, redate si individualizate detaliat la motivele de fapt mai sus prezentate si reiterate la combaterea sustinerilor petentei din considerentele deciziei de solutionare. Prin continutul si individualizarea acestor dovezi s-a dovedit astfel ca, documentele emise de catre furnizorii precizati de catre petenta si inregistrate in evidentele contabile ale acesteia, **nu intrunesc conditiile de documente justificative.**

Totodată, informatiile cuprinse in actele de control si anexe, nu se limiteaza la „simple mentiuni” (referitoare la faptul ca aceste societati nu ar fi funcționat la sediul social declarat, mijloacele de transport ale acestora nu ar fi avut capacitatea de a transporta cantitatea de produse înscrisă pe documente) ci, pentru fiecare furnizor in parte au fost prezentate informații concrete care au evidentiat faptul ca facturile în care la rubrica furnizor sunt inscrise cele 5 societăți analizate nu sunt documente justificative in sensul prevederilor legale iar, prin inregistrarea acestora in evidentele contabile ale petentei s-a disimulat realitatea prin crearea aparentei existentei unor operatiunilor care în fapt nu au fost efectuate, consecinta fiscala fiind diminuarea profitului impozabil, a TVA de plata și a accizelor datorate la bugetul general consolidat al statului.

**Prin contestatie**, invocand considerentele hotararii Curtii de Justitie a Uniunii Europene ( Cauza C – 277/14), petenta arata ca judecatorii europeni au hotarat ca organul fiscal nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile incheiate cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal, **autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care in mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta**, fiind sarcina organului fiscal competent să constate eventuale fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor, afirmand ca *“este obligatia administratiei fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, in raport cu elemente obiective și fara a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că respectivul destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul”*.

Referitor la aceasta sustinere a societatii contestatoare, in cauza se retine că răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incluzând atât furnizorul cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *„(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.”* - în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. 5679/2013.

Tot 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”***.

In speta, din constatările redade de către inspectorii din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala 2 Constanta in Procesul - verbal din XO.1X.2014 (anexa 4 la R.I.F.), și constatările consemnate de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de inspectie fiscala în Raportul de inspectie fiscala nr. S-SB XYZ/xx.xx.2016, redade sintetic în cadrul considerentelor prezentei decizii de solutiere, în esență rezultă următoarele:

- mijloacele de transport inscrise pe facturile inregistrate de societatea verificata **nu au capacitatea de a transporta cantitatea si tipul de produse inscrise pe documente** ( motorina, ulei) fiind autoturisme sau microbuze ( ex.auto cu nr. Inmatriculare IF 05 ABC este un autoturism marca FIAT, auto cu nr. inmatriculare B 18 yyx este microbuz cu 6+1 locuri destinat transportului de persoane);

- numerele de inmatriculare ale mijloacelor de transport precizate in documentele in baza carora s-au facut inregistrarile in evidentele contabile ale societatii verificate, **nu sunt alocate** (ex.IF 24 BCD mentionata ca mijloc de transport de la furnizorii go. co, STL S.R.L., le. ex. S.R.L.) ;

- mijloacele de transport mentionate pe documentele in baza carora s-au facut inregistrarile in evidentele contabile ale societatii verificate (facturi, avize), **nu au efectuat, la data mentionata pe aceste documente curse pe ruta indicata, astfel ca, se presupune că societatea petenta ar fi trebuit să aibă cunostinta, in momentul inregistrarii facturilor respective ca datele trecute in aceste documente “nu corespund realitatii”**.

Astfel ca, argumentul societatii contestatare potrivit caruia neregulile invocate de organele de inspectie fiscala ca fiind savarsite de furnizorii acesteia nu ii sunt imputabile, nu poate fi retinut in solutiere 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.

Referitor la obligativitatea administratiei fiscale de a constata eventualele fraude sau neregularități ***“comise de persoana care a emis factura să stabilească, in raport cu elemente obiective și fara a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că respectivul destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul”***, in cauza se retine ca organele de inspectie fiscala prin administrarea mijloacelor de proba prevazute de lege, respectiv utilizarea informatiilor din baza de date ANAF, utilizarea informatiilor primite de la alte organe fiscal (acte de control incheiate la Directia Generala Antifrauda Fiscala), analizarea documentelor prezentate de societate in timpul controlului, au stabilit că societatile înscrise la rubrica furnizor nu pot justifica sursa de proveniență a bunurilor si serviciilor prezentând documente din care rezultă ca, pe lanțul tranzactional, furnizorii se dovedesc că sunt societati cu comportament de tip fantomă, înființate

cu unicul scop de a genera documente pentru operațiuni fictive având ca rezultat crearea unei aparente realități a tranzacțiilor și în final avantaje de natură fiscală beneficiarului, respectiv societății petente.

Pentru motivele mai sus prezentate, **sustinerea petentei nu va fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.**

**Prin completarea la contestație făcută de către petenta prin adresa nr. acc/29.06.2020**, aceasta arată că trebuie avută în vedere și declarația Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza - 430/19, potrivit căreia, *“Principiile care guvernează aplicarea regimului comun al TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezenta unor simple banuiri “nesustinite cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unor facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestor facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate”.*

Sustinerea petentei **nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației deoarece**, așa cum s-a prezentat deja în considerentele prezentei decizii de soluționare, **în baza elementelor de probațiune redată detaliat și a prevederilor legale ce conferă dreptul organului de control de a reincadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**, documentele în care apar înscrise la rubrica furnizor cele 5 societăți analizate, înregistrate în evidențele contabile ale acesteia, **nu intrunesc condițiile de documente justificative, nu reflectă operațiuni economice reale, motiv pentru care refuzul deducerii TVA este justificat.**

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia *în mod eronat rețin organele de inspecție fiscală faptul că pentru perioada inspecției fiscale ce a cuprins anii fiscali 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016 ar fi incidente doar prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, omițând să ia în considerare că începând cu data de 1 ianuarie 2016 Legea nr.571/2003 a fost abrogată și drept urmare nu avea cum să producă efecte pentru anul 2016, se reține că aceasta nu este de natură a fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că*, astfel cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor și serviciilor înscrise în facturile în legătură cu care la control s-a stabilit că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, a fost efectuată în perioada 2011-2013, perioadă în care sunt în vigoare prevederile legale anterior menționate, însă aceste înregistrări au avut implicații fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit și în ceea ce privește perioada 2014-2016, perioadă în care petenta a dedus amortizarea unor bunuri și servicii înscrise în facturile în cauză (situația detaliată a acestora, pe perioade fiscale, fiind prezentată în anexa nr.12 la R.I.F.). Astfel, stabilirea de obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit aferent perioadei 2014-2016 s-a datorat aplicării de către organele de control a tratamentului de nedeductibilitate fiscală în ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea aferentă acestor bunuri și servicii (a căror intrare a fost înregistrată în evidența contabilă în perioada 2011-2013).

**În concluzie**, având în vedere starea de fapt anterior redată, se reține că prin modalitatea în care reclamanta a înțeles să motiveze contestația, nu se poate

identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal, care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile de plata principale suplimentare în suma totală de **x.YYY.xxx lei** (XXX.yyx lei impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei accize pentru motorina și biodiesel).

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „(1) *Contribuabilul /Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”, simplele afirmații ale petentei, nesuținute cu documente justificative și care nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”,*

coroborate cu cele ale art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că:

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

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, care stipulează:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate prin contestație de către societate nu demonstrează existența unei alte situații de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ – fiscal atacat, se reține că, **în mod legal** organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății M.D. S.R.L. a obligațiilor fiscale principale suplimentare în suma totală de **x.YYY.xxx lei** (XXX.yyx lei impozit pe profit, XXX.yyx lei taxa pe valoarea adăugată și XXX.yyx lei accize pentru motorina și biodiesel), fapt **pentru care contestația formulată împotriva** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016 emisă, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SB XYZ/xx.xx.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Sibiu, **urmează a se respinge ca neîntemeiată**, pentru impozitul pe profit în sumă de XXX.yyx , taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX.yyx lei și accizele pentru motorina și biodiesel, în suma de XXX.yyx lei.

**2. Referitor la suma totala de X.XXX.yyy lei reprezentand obligatii de plata accesorii (YYY.xxx lei aferente impozitului pe profit, XXX.xxx lei aferente taxei pe valoarea adaugata si XXX.xxx lei aferente accizelor) stabilita in sarcina societatii contestatoare prin Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobânzi si penalitati de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XYYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017 si Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Braşov, prin organele specializate de solutionare a contestatiilor, este de a se pronunța dacă societatea datorează obligatiile de plata accesorii, aferente obligatiilor de plata principale contestate de petenta și stabilite în sarcina acesteia prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016**

**În fapt,** pentru neachitarea la scadență a obligatiilor de plata principale în suma totala de x.YYY.xxx lei, stabilite in sarcina SC M.D. SRL prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, Administratia pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii Braşov, a stabilit în sarcina petentei, pentru perioada 25.04.2011 – 15.02.2017, prin Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobânzi si penalitati de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XYYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017 si Deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 si nr. YXYXYX/xx.yy.2017, **obligații de plata accesorii**, care potrivit situației „Accesorii defalcate conform dispozitiv decizie de solutionare XYZ/07.06.2017” – anexată în copie la dosarul cauzei, **sunt în suma totală de X.XXX.yyy lei, astfel:**

- **XXX.yyy lei** – dobanzi aferente impozitului pe profit;
- **XX.yyy lei** - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **yyy lei** - penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **XXX.yyy lei** - dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.xxx lei** - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyy lei** - dobanzi aferente accizelor pentru motorina și biodiesel;
- **XX.yyy lei** - penalitati de intarziere aferente accizelor pentru motorina și biodiesel.

Prin contestatie petenta afirma ca deciziile de calcul accesorii contestate sunt nelegale deoarece nu au fost calculate potrivit normelor legale in vigoare pentru perioada cuprinsa in acestea si deoarece actul administrativ care le-a generat este nelegal acest fapt atrage dupa sine si nelegalitatea actelor subsecvente.

**În drept,** cu privire la nașterea si stabilirea creanței fiscale sunt aplicabile prevederile art. 85 și art. 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), și prevederile art. 93 si 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la data de 01.01.2016):

- Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu completările și modificările ulterioare:

„ART. 85

**Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat**

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”;

„ART. 88

**Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

**c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;”**

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”ART. 93

**Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

**b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**;

„ART. 98

**Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

[...]

**c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;”**

Referitor la modul de calcul al obligațiilor de plată accesorii, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), și prevederile art. 173, art. 174, art. 176, art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la data de 01.01.2016), statuează următoarele:

- Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

„Art. 119

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(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 căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

„Art. 120)



## **Dobânzi**

(1) **Dobânzile** reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„Art. 120<sup>^1</sup>)

### **Penalități de întârziere**

(1) **Penalitățile de întârziere** reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.[...]

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

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 173

### **Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„ART. 174

## **Dobânzi**

(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. [...]“;

„ART. 176

### **Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. [...]

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

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

În cauza se face precizarea că, în conformitate cu pct. 49 din O.G. nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, alin. (4) al articolului 176, s-a modificat astfel:

**“49. Alineatul (4) al articolului 176 se modifică și va avea următorul cuprins:**

“(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181.”

**“ART. 181\*) Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central**

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii

*sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

**Se reține de asemenea ca dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.**

Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează penalități de nedeclarare.

Totodată, penalitățile de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată principale în suma totală de x.YYY.xxx lei, stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, a stabilit în sarcina petentei, pentru perioada 25.04.2011 – 15.02.2017, prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXYX/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017 și Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017, obligații de plată accesorii, care potrivit situației **„Accesorii defalcate conform dispozitiv decizie de soluționare XYZ/07.06.2017”** – anexată în copie la dosarul cauzei, sunt **în sumă totală de X.XXX.yyy lei** (având componența mai sus redată);

- potrivit considerentelor prezentei decizii de soluționare cuprinse în cadrul capătului de cerere nr. 1, urmare analizei documentelor aflate la dosarul cauzei și a susținerilor petentei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de către societatea M.D. S.R.L. pentru obligațiile de plată principale în suma totală de x.YYY.xxx lei (impozit pe profit în sumă de XXX.yyx lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX.yyx lei și accize pentru motorină și biodiesel în sumă de XXX.yyx lei), stabilită în sarcina acesteia prin Decizia de impunere nr. F-SB XYX/xx.xx2016, obligație fiscală principală generatoare a obligațiilor de plată accesorii în suma totală de X.XXX.yyy lei, **contestate de petenta.**

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia calculul cuantumului accesoriilor nu este conform normelor legale în vigoare, **aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei** având în vedere că aceasta nu precizează în clar sumele, cota aplicată și articolele de lege la care se referă, deși în anexele la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii contestate, este prezentat detaliat informațiile referitoare la documentul prin care este individualizată obligația de plată, perioada verificată, suma obligației principale, zilele de întârziere, cota aplicată, suma reprezentând dobânda, penalitatea de întârziere și penalitatea de nedeclarare stabilite în sarcina societății.

Mai mult, se reține că societatea se limitează doar la a face afirmații, fără însă

să prezinte un alt mod de calcul din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de administrare fiscală.

Ținând cont de faptul că **stabilirea majorărilor, penalităților de întârziere și a penalitatilor de nedeclarare în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul**, iar pe de o parte faptul că, sustinerile petentei referitoare la modul de stabilire al obligațiilor fiscale principale în sumă totală de **x.YYY.xxx lei**, din care XXX.yyx lei impozit pe profit, XXX.yyx lei TVA și XXX.yyx lei accize pentru motorina și biodiesel, nu sunt în măsura să combată situația de fapt fiscală stabilită la control, fapt pentru care, în baza considerentelor redactate la capătul de cerere nr. 1 din prezenta decizie de soluționare, contestația petentei **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată** iar, pe de altă parte, în ceea ce privește modul de stabilire al obligațiilor fiscale accesorii petenta nu a prezentat în susținerea contestației motive de fapt și de drept și nici un alt mod de calcul al acestora din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de administrare fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația petentei în ceea ce privește obligațiile de plată accesorii în suma totală de X.XXX.yyy lei**, din care:

- **XXX.yyy lei** – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **XX.yyy lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **yyy lei** - penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **XXX.yyy lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **XXX.xxx lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **XXX.yyy lei** – dobânzi aferente accizelor pentru motorina și biodiesel;
- **XX.yyy lei** – penalități de întârziere aferente accizelor pentru motorina și biodiesel,

stabilite în sarcina petentei prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017, nr. XXYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017 și Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017 și nr. YXYXYX/xx.yy.2017, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272 alin.(2), art.273 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de societatea **M.D. S.R.L.**, cu sediul în localitatea ABC, nr. yx, strada II DN 7, km 2xy, județul Sibiu, CUI XyyXxXX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SB XYX/xx.xx2016, emisă de A.J.F.P. Sibiu – Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale principale în suma totală de **x.YYY.xxx lei**, din care:

- **XXX.yyx lei** - impozit pe profit;

- **XXX.xyx lei** - taxa pe valoarea adaugată;
- **XXX.xyx lei** – accize pentru motorina și biodiesel.

**2. Respingerea ca neintemeiată a contestației** formulate de societatea **M.D. S.R.L.** în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de **X.XXX.yyy lei**, compusă din:

- **XXX.yyy lei** – dobanzi aferente impozitului pe profit;
- **XX.yyy lei** - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **yyy lei** - penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **XXX.yyy lei** - dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.xxx lei** - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugată;
- **XXX.yyy lei** – dobânzi aferente accizelor pentru motorina și biodiesel;
- **XX.yyy lei** – penalitati de intarziere aferente accizelor pentru motorina și biodiesel,

stabilite de Administratia pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii Brașov, prin:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. YYYY/xx.yy.2017,
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. YYYY/xx.yy.2017,
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXYY/xx.yy.2017,
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. YXYXYX/xx.yy.2017,
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. YXYXYX/xx.yy.2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Sibiu, în termen de 6 luni de la data comunicării, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**DIRECTOR GENERAL**