



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor

Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 313 / 2015**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**SC .X. SA din .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 922054/30.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./02.12.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, având sediul social în .X., .X., cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.F–MC .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./30.09.2014, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- CAS angajator în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente CAS angajator;
- CAS angajați în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente CAS angajați;

- CAS accidente de muncă în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente CAS accidente de muncă;
- CASS angajator în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente CASS angajator;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente;
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din alte surse.

Totodată, societatea contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.10.2014, în ceea ce privește măsura dispusă la punctul C al acesteia, respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F–MC .X./30.09.2014 respectiv data de 29.10.2014, conform ștampilei aplicate de societate pe adresa de înaintare a titlului de creanță, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 21.11.2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SA.

**I. SC .X. SA, contestă Decizia de impunere nr.F–MC .X./30.09.2014 și parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.10.2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, invocând:**

a) Aspecte procedurale:

a.1) Încălcarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală care reglementează durata inspecției fiscale. Astfel, în raport cu data începerii inspecției fiscale și data încheierii inspecției fiscale, inspecția fiscală generală a avut loc în perioada 16.12.2010-29.09.2014, în condițiile în care aceasta nu a fost suspendată, astfel încât nu a existat niciun motiv legal de prelungire a acesteia peste durata maximă de 6 luni.

a.2) Nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului contribuabilului de a fi ascultat, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.c), art.107 alin.(1) și art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, întrucât reprezentanților societății nu i-au fost aduse la cunoștință constatările intermediare, în ciuda faptului că inspecția fiscală a durat aproximativ 4 ani, iar explicațiile scrise solicitate au fost ocazionale și numai în ultimii doi ani ai inspecției fiscale.

Totodată, societatea menționează că discuția finală cu contribuabilul a fost programată cu 5 minute înainte ca aceasta să aibă loc, iar prin adresa de înștiințare cu privire la discuția finală nu s-a precizat că societatea ar fi primit draft-ul raportului de inspecție fiscală și mai mult decât atât, nu s-a precizat că are la dispoziție 3 zile pentru a-și exprima punctul de vedere, potrivit prevederilor legale.

a.3) Excepția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare. Societatea arată că perioada supusă verificării a fost 01.01.2005-31.12.2009, iar inspecția fiscală a început la data de 16.12.2010, astfel că singurul an fiscal care putea face obiectul inspecției fiscale este anul 2009, în conformitate cu prevederile art.91 alin.(1) și alin.(2), art.92 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că cel mai recent an din perioada rămasă (excluzând anul 2009), respectiv anul 2008, este prescris având în vedere că termenul a început să curgă de la data de 01.01.2009, urmând să se împlinească la data de 01.01.2014, însă adăugând cele 6 luni (durata inspecției fiscale) + 30 zile lucrătoare (termenul de comunicare a deciziei de impunere) rezultă că termenul de prescripție aferent anul 2008 s-a împlinit înaintea datei de 29.10.2014 când i-a fost comunicată decizia de impunere.

b) Aspecte de fond:

b.1) În ceea ce privește TVA deductibilă:

b.1.1) Referitor la neadmiterea la deducere a TVA aferentă

serviciilor juridice prestate de SCA .X., societatea menționează că organele de inspecție fiscală au pus la îndoială prestarea efectivă a acestor servicii, pentru simplul motiv că SC .X. SA a fost în imposibilitatea de a furniza informații privind justificarea realității și modului de furnizare a serviciilor de asistență juridică prestate în baza contractului nr..X./24.07.2007, precum și modalitatea de refacturare către SC .X. SRL și SC .X. SRL prevăzută a se efectua conform clauzelor contractuale și facturilor emise de către prestator.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au apelat la cel mai facil mijloc de probă prevăzut de lege, respectiv solicitarea informațiilor din partea contribuabilului, fără însă a apela și la alte mijloace de probă permise de lege, cum ar fi procedura controlului încrucișat, reglementată de art.97 alin.(1) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care s-ar fi putut edifica asupra împrejurării dacă prestatorul de servicii a colectat TVA aferentă acestor servicii, a depus decontul și a virat TVA la bugetul de stat.

Mai mult, societatea precizează că solicitarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește probarea realității prestării serviciilor, în vederea justificării dreptului de deducere a TVA, este nelegală, nefiind susținută de dispozițiile legale fiscale incidente în materie de TVA și nici de dispozițiile legale aplicabile rapoartelor juridice dintre părți.

În susținerea măsurii de neadmitere la deducere a TVA aferentă acestor servicii, organele de inspecție fiscală au invocat dispozițiile art.145 alin.(3), respectiv alin.(2), în funcție de perioada incidentă și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă societatea susține că niciuna dintre aceste dispoziții legale nu reglementează obligativitatea furnizării, în vederea justificării dreptului de deducere a TVA, a unor *“documente întocmite de prestator pentru serviciile efectuate”* așa cum pretind organele de inspecție fiscală. Or, pentru justificarea deducerii TVA, societatea menționează că deține exemplarul original al facturilor emise de SCA .X. și contractul de asistență juridică, singurele documente prevăzute de lege pe baza cărora poate justifica dreptul de deducere a TVA.

b.1.2) În ceea ce privește neadmiterea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu autentificarea unor acte constitutive ale unor societăți din grup și ale unor contracte de ipotecă, pe motiv că achizițiile serviciilor respective nu sunt destinate operațiunilor taxabile, societatea citează prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal și pct.46 alin.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 susținând că

fiecare venit are în contrapartidă o cheltuială, și întrucât a obținut venituri comerciale ce intră în obiectul său de activitate, ce au fost taxate cu TVA, pe cale de consecință, TVA aferentă facturilor emise de prestatorii de servicii este deductibilă fiscal.

Societatea consideră că interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală dispozițiilor Codului fiscal, care reglementează dreptul la deducere, în sensul că între operațiunile, în baza cărora a fost înregistrată TVA deductibilă, și operațiunile care dau naștere TVA colectată trebuie să existe o legătură directă și imediată este eronată, fiind contrazisă de practica Curții Europene de Justiție, invocând în acest sens, decizia C-435/05 – Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financiën.

b.1.3) În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SNC, SC .X. SRL, pe motivul că SC .X. SA nu a fost în măsură să prezinte contractele încheiate cu acești prestatori, precum și documentele privind justificarea realității modului de realizare a serviciilor prestate, societatea apreciază că în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au apelat la procedura controlului încrucișat reglementată de art.97 alin.(1) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificările și completările ulterioare și nici la celelalte mijloace de probe permise de dispozițiile art.49 alin.(2) și alin.(3) din același act normativ, preferând să ia o decizie numai pe baza răspunsului dat de societate la o adresă sau la o notă explicativă, decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu i-au acordat dreptul de deducere al TVA, prin raportare la dispozițiile legale din cadrul Titlului II “Impozit pe profit” al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ciuda faptului că SC .X. SA a respectat prevederile legale și a îndeplinit toate condițiile prevăzute de Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată”, cap.X “Regimul deducerilor” din același act normativ.

SC .X. SA menționează că la data exercitării dreptului de deducere, pentru serviciile care l-au fost prestate, taxa deductibilă aferentă acestor servicii era exigibilă, având în vedere că prestatorii de servicii au emis facturi și au colectat TVA pentru serviciile prestate.

Totodată, societatea precizează că a respectat dispozițiile legale referitoare la justificarea dreptului de deducere a TVA având în

vedere că deține facturi legal întocmite, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de TVA.

În speță, societatea consideră relevante Hotărârile Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 și susține că prin solicitarea probării realității prestărilor serviciilor, în vederea justificării dreptului de deducere a TVA, organele de control au încercat să impună condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere, neprevăzute de lege, astfel că acest demers al organelor de control nu este nelegal.

b.1.4) În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei rezultate din contractul încheiat cu SC .X. SRL, întrucât au constatat că serviciile de demontare, mutare, montare și punere în funcțiune a uscătoarelor de tutun nu au contribuit la efectuarea de operațiuni taxabile, având în vedere că, pe de o parte, nu există documente care să ateste serviciile prestate, iar pe de altă parte, uscătoarele nu au mai fost folosite în activitatea SC .X. SA, apreciind în baza clauzei de la art.9 din contractul de custodie că uscătoarele doar formal au fost predate în custodie, în realitate, fiind utilizate de custode, societatea menționează că nu există motive pentru reconsiderarea operațiunii efectuate în baza contractului de custodie, întrucât această apreciere se bazează doar pe presupuneri și nu pe date concrete.

Astfel, societatea precizează că dezvoltarea culturii de tutun în localitatea .X., nu poate fi înțeleasă, așa cum au înțeles-o organele de inspecție fiscală, întrucât scopul predării în custodie a uscătoarelor de tutun a fost păstrarea în conservare a acestor echipamente până la începerea derulării de către SC .X. SA a activităților de dezvoltare a culturii de tutun în locația respectivă. Faptul că în această localitate își avea sediul custodele nu poate avea semnificația pe care i-o atribuie, respectiv punerea gratuită la dispoziția SC .X. SRL a celor 20 de uscătoare de tutun.

În subsidiar, societatea menționează că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat greșit constatările pe dispozițiile art.145 și art.146 din Codul fiscal, atunci când au respins dreptul de deducere al TVA aferentă serviciilor de mutare a uscătoarelor de tutun, întrucât aceste constatări sugerează încadrarea situației de fapt în alte dispoziții ale Codului fiscal, care asimilează aceste operațiuni unei livrări de bunuri efectuate cu plată, pentru care tratamentul fiscal, din punct de vedere al TVA, era cu totul altul, iar nu neacordarea dreptului de deducere.

b.1.5) În ceea ce privește neacordarea de către organele de

inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu energia electrică activă la Sucursala Fabrica de Fermentare Tutun .X., societatea consideră că fundamentarea constatărilor a fost efectuată pe o analiză particulară a activității acestei sucursale ca și când această sucursală ar fi fost persoana obligată la plata TVA, iar nu pe analiza întregii activități a SC .X. SA, ca persoană juridică.

În opinia societății, analizarea dreptului de deducere a TVA ar fi trebuit efectuată în ansamblul activității desfășurate de SC .X. SA, întrucât încetarea activității acestei sucursale nu atrăgea, după sine, încetarea activității SC .X. SA ca persoană obligată la plata TVA.

Totodată, societatea precizează că cheltuielile cu energia electrică activă la Sucursala Fabrica de Fermentare Tutun .X. au fost incluse în cheltuielile generale ale persoanei impozabile SC .X. SA, reprezentând elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează SC .X. SA, fiind evident că și aceste cheltuieli au fost avansate pentru efectuarea de operațiuni taxabile.

În subsidiar, chiar dacă ar admite că încetarea activității sucursalei ar fi de natură să atragă respingerea dreptului de deducere a TVA, societatea apreciază că ajustarea deducerii ar fi trebuit să se realizeze la nivelul beneficiarului transferului de active, având în vedere că Sucursala Fabrica de Fermentare Tutun .X., împreună cu activele sale, așa cum se menționează și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a constituit aport în natură la capitalul social al SC .X. SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

b.1.6) În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei rezultate din contractul nr..X./28.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL, pe motiv că SC .X. SA:

- nu a prezentat documente justificative referitoare la acțiunile de promovare a brandurilor de țigarete potrivit contractului încheiat, decât refacturarea lunară a unor cheltuieli primite de la furnizori ai SC .X. SRL,

- nu poate înregistra concomitent cheltuieli cu producția țigaretelor vândute către SC .X. SRL și cheltuieli cu serviciile de promovare a brandurilor de țigarete în baza contractului nr..X./28.12.2006 încheiat cu aceeași societate,

societatea susține că a furnizat organelor de inspecție fiscală și alte documente, referitoare la acțiunile de promovare a brandurilor de țigarete, respectiv documente convenite între părți, însă echipa de control a apreciat că aceste documente ar fi insuficiente pentru dovedirea acțiunilor de promovare.

Totodată, societatea consideră că organele de inspecție

fiscală sunt în eroare în ceea ce privește operațiunile derulate între SC .X. SA și SC .X. SRL atunci când susțin că desfășurarea activității de distribuție de țigarete ar exclude, de principiu, și prestarea serviciilor de promovare de către societatea distribuitoare, întrucât nu există niciun impediment legal sau contractual care să interzică producătorului să își promoveze propriile produse, iar promovarea să se efectueze chiar de firma distribuitoare.

b.1.7) În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei rezultate din contractul nr..X./22.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL, societatea susține că constatările organelor de inspecție fiscală sunt contradictorii, întrucât pe de o parte acestea au afirmat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că neadmiterea la deducere se datorează imposibilității furnizării de documente care să facă dovada prestării serviciilor, iar pe de altă parte, că TVA nu a fost admisă la deducere întrucât, în fapt, facturile emise de prestator reprezintă contravaloarea unor reduceri comerciale acordate societății distribuitoare.

Societatea precizează că facturile emise în baza contractului menționat mai sus se referă la servicii prestate, pentru care a furnizat organelor de control documente privind îndeplinirea serviciilor, acestea fiind raportări periodice ce i-au fost furnizate conform contractului, însă organele de inspecție fiscală au refuzat să accepte aceste documente, ca făcând dovada îndeplinirii serviciilor, fără să indice ce documente ar fi fost suficiente pentru demonstrarea îndeplinirii acestor servicii.

b.1.8) Referitor la neadmiterea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de merchandising prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, societatea susține că din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală a sesizat că acestea au anumite trăsături comune, bazate pe:

- contestarea deciziilor de afaceri ale SC .X. SA, în privința distribuției și modalității de promovare a produselor și aprecierea că obiectul de activitate al contractelor de merchandising s-ar suprapune cu obiectul altor contracte încheiate cu același prestator sau alți prestatori de servicii;

- refuzul de a accepta, ca dovadă a prestării serviciilor, rapoartele/situațiile și pozele furnizate de prestatorii serviciilor și aprecierea subiectivă că aceste poze ar fi insuficiente, transformând prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal (care oricum nu sunt aplicabile decât în materia impozit pe profit) într-o probatio diabolică impozit de realizat de



către un contribuabil oricât de deligent ar fi relația cu partenerii săi contractuali prestatori de servicii;

- neapelarea la celelalte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală în situația în care au apreciat că documentele furnizate de SC .X. SA în timpul controlului sunt insuficiente;

- graba de a lua decizii doar pe baza aprecierii subiective că societatea a fost în imposibilitatea de a furniza numărul de documente considerat suficient de organele de control și lipsa de rezonabilitate în solicitarea unor documente ce proveau perioade prescrise din perspectiva dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare.

Societatea invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, paragrafele 61 și 65 și susține că organele de inspecție fiscală i-au pretis în mod nejustificat să efectueze aceeași analiză a serviciilor ce i-au fost prestate, ca aceea efectuată pe parcursul a 4 ani de inspecție fiscală.

b.1.9) Referitor la neadmiterea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu închirierea mijloacelor de transport persoane în baza contractului de locațiune nr..X./03.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL, societatea susține că constatările ce au stat la baza acestei măsuri o sunt simplă speculație a faptului că SC .X. SA deținea în parcul auto suficiente mijloace de transport, astfel că nu se impunea închirierea altor autoturisme. Totodată, societatea afirmă că în perioada 03.07.2006-03.07.2007, nu existau restricții în ceea ce privește limitarea deducerii TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate.

b.2) În ceea ce privește TVA colectată:

b.2.1) Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor de tutun către societatea .X., societatea susține că aceste livrări au fost efectuate cu respectarea dispozițiilor Codului fiscal privind livrările intracomunitare de bunuri, acestea beneficiind de scutirea de TVA cu drept de deducere în condițiile prevăzute de art.143 alin.(2) din Codul fiscal. Acest regim fiscal aplicabil a fost menționat și pe facturile emise de SC .X. SA către .X., în cuprinsul cărora a fost evidențiat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului de autoritățile din Marea Britanie.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, ci au ridicat problema că facturarea ar fi trebuit efectuată pe codul de TVA al reprezentantului fiscal .X., .X. SRL.

De asemenea, societatea consideră că prevederile art.154 alin.(6) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada respectivă, nu sunt în măsură să susțină măsurile dispuse, de obligare la colectarea TVA, aceste dispoziții ar fi fost aplicabile în condițiile în care livrarea mărfurilor ar fi fost efectuată pe teritoriul României, însă, în speță a avut loc o livrare intracomunitară, astfel că aceasta nu reprezintă o operațiune taxabilă pe teritoriul României.

b.2.2) Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor de stornare a înregistrării livrării către .X. SRL, societatea menționează faptul că împrejurarea că beneficiarul nu a stornat la rândul său această factură de avans și nici TVA deductibilă aferentă acestui avans nu poate fi imputată SC .X. SA, întrucât aceasta nu poate fi făcută răspunzătoare pentru comportamentul fiscal al furnizorului.

b.2.3) În ceea ce privește TVA colectată aferentă bonusurilor acordate distribuitorilor, înregistrate cu suma negativă prin formula contabilă 411 "Clienți" = 4427 "TVA colectată", societatea consideră nereală situația de fapt consemnată în raportul de inspecție fiscală, respectiv:

- SC .X. SA nu poate preciza dacă înregistrările în contabilitate sunt bazate pe contracte de publicitate sau promovare;

- SC .X. SA a acordat bonusuri distribuitorilor sub formă de produse sau sume de bani, suplimentar față de serviciile ce au făcut obiectul contractelor încheiate cu SC .X. SRL și SC .X. SRL;

- SC .X. SA nu a prezentat alte contracte de publicitate și promovare care să îndeplinescă condițiile impuse de OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare;

- declarația societății prin care a afirmat că promovarea mărcilor de țigarete s-a efectuat în baza contractelor de prestări de servicii încheiate cu societățile distribuitoare, nu este relevantă întrucât contractele de prestări de servicii nu pot substitui acele contracte de promovare și publicitate prevăzute de legea specială.

Societatea susține că în realitate, organele de inspecție fiscală au negat evidența contractuală și nu au făcut dovada expresă că acordarea acestor bonusuri a fost lipsită de temei contractual.

Mai mult, societatea consideră că prevederile art.32 alin.(2) lit.a) din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare, nu-i sunt aplicabile.

Societatea precizează că în conformitate cu dispozițiile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general,

în scopuri legate de desfășurarea de activități economice, nu reprezintă livrare de bunuri și, pe cale de consecință, nu reprezintă o operațiune impozabilă în sfera de aplicare a TVA.

În ceea ce privește bonusurile în sume de bani acordate distribuitorilor ca urmare a atingerii unui anumit volum de vânzări, societatea menționează că așa cum rezultă din analiza prevederilor art.137 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, acestea nu intră în baza de impozitare a TVA.

Astfel, societatea susține că bonusurile acordate nu au avut ca scop remunerarea unui serviciu sau a unei livrări întrucât societățile distribuitoare nu au efectuat livrări către SC .X. SA, iar serviciile prestate de distribuitori au făcut obiectul altor contracte, fiind remunerate, separat, în temeiul acelor raporturi contractuale, așa încât, în raport de dispozițiile legale de mai sus, bonusurile nu intră în baza de impozitare a TVA.

b.2.4) Referitor la TVA colectată aferentă Campaniei .X., societatea menționează că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală este eronată, în condițiile în care, potrivit art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea de activități economice, nu reprezintă livrare de bunuri și, pe cale de consecință, nu reprezintă o operațiune impozabilă în sfera de aplicare a TVA.

b.2.5) În ceea ce privește TVA colectată aferentă accizelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./06.10.2010:

b.2.5.1) Referitor la TVA aferentă tutunului brut comercializat către .X. Italia în vederea compensării împrumutului primit:

b.2.5.1.1) În ceea ce privește TVA colectată aferentă accizelor calculate de organele vamale, societatea menționează că nu era obligată la plata accizelor și, pe cale de consecință, nici la plata TVA.

Un prim argument, în susținerea nelegalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constă în faptul că societatea nu intră sub incidența dispozițiilor pct.4<sup>2</sup>.1 din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.174 alin.(4) din Codul fiscal, în sensul obținerii autorizației prevăzute de aceste norme, întrucât obținerea unei astfel de autorizații este necesară numai în cazul agenților economici care desfășoară o astfel de activitate de comercializare a tutunului, ca activitate distinctă, întrucât agenții economici care sunt autorizați ca antreprenori fiscal, sunt deja “monitorizați” cu privire la tranzacțiile

comerciale pe care le derulează cu aceste categorii de produse, cum este și cazul SC .X. SA, ce deține autorizație de antrepozit fiscal valabilă de la data de 01.01.2007 în domeniul produselor de tutun.

Al doilea argument, în susținerea nelegalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constă în faptul că, și direcțiile de specialitate din cadrul autorității fiscale au menționat, în mod expres că SC .X. SA nu intră sub incidența prevederilor pct.4<sup>2</sup>.1 din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.174 alin.(4) din Codul fiscal, respectiv nu trebuie să dețină o autorizație specială pentru desfășurarea activității de comercializare/transport tutun brut sau parțial prelucrat, întrucât aceasta deține o autorizație de antrepozit fiscal valabilă.

Al treilea argument, de natură să conducă la concluzia că SC .X. SA nu datora accize aferente operațiunilor de comercializare a tutunului brut derulate în perioada ianuarie 2008-martie 2008, este lipsa procedurii de eliberare a autorizațiilor pe o durată de aproximativ 5 luni de la data de când subzista obligația obținerii unor astfel de autorizații, ceea ce a făcut practic, inaplicabilă norma legală.

Totodată, societatea precizează că instanța de judecată a achiesat la argumentele societății, dispunând anularea deciziei de impunere prin care au fost stabilite accize asupra tutunului brut.

b.2.5.1.2) În ceea ce privește TVA aferentă prețului de vânzare a tutunului, societatea apreciază că nu datorează TVA întrucât operațiunea nu reprezintă o operațiune impozabilă, care să intre în sfera de aplicare a TVA, ci reprezintă o operațiune de stingere a unei obligații. În subsidiar, societatea menționează că dacă această operațiune ar fi considerată o operațiune impozabilă, aceasta ar fi scutită de TVA cu drept de deducere.

b.2.5.2) Referitor la TVA aferentă accizelor stabilite de organele vamale ca urmare a producerii și deținerii tutunului prelucrat la Fabrica de Țigarete .X.:

Un prim argument, în susținerea nelegalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constă în faptul că în opinia societății organele de control au făcut confuzie între tutunul tăiat destinat rulării de țigarete și tutunul destinat fabricării de țigarete.

Astfel, societatea precizează că tutunul tăiat destinat rulării de țigarete este un produs supus accizelor în situația în care acesta îndeplinește o serie de condiții, printre care cea mai importantă fiind aceea că acesta să poată fi fumat fără o prelucrare industrială (art.175 alin.(4) și alin.(5) coroborat cu art.162 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal),

implicând numai o mânăuire neindustrială, în timp ce tutunul destinat fabricării de țigarete, ca materie primă, nu este un produs supus accizelor, întrucât asupra acestuia urmează a se realiza o prelucrare industrială, ce constă în utilizarea echipamentelor tehnologice specifice, iar produsele finite (țigaretile) reprezintă produse accizabile (potrivit art.174 alin.(1) lit.a) coroborat cu art.162 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal).

Un alt argument pe care societatea îl învederează constă în faptul că organul de control a recunoscut că aceste produse (tutunul tăiat realizat în urma procesării) nu reprezintă tutun de fumat destinat rulării de țigarete.

În ceea ce privește corespondența purtată cu Autoritatea Națională a Vămirilor, respectiv adresa nr..X. /05.07.2010 emisă de Direcția Tehnici de Vămuire și Tarif Vamal, societatea menționează că aceasta cuprinde clarificări ce vizează aspecte de încadrarea tarifară a produselor, având influență în ceea ce privește taxele vamale și nu asupra determinării accizei asupra acestor produse.

b.2.5.3) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă accizelor calculate ca urmare a diferențelor între stocul scriptic și cel faptic la Fabrica de Țigarete .X., societatea precizează că exigibilitatea accizei intervine în momentul eliberării pentru consum a produselor accizabile sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.

Or, în cazul de față, stocurile de tutun pentru care organul de control a stabilit acciza și accesoriile aferente nu au fost eliberate spre consum, ci se află în depozitele sucursalei în vederea distrugerii și nu mai aparțin SC .X. SA, acestea fiind confiscate conform prevederilor legale de instituțiile abilitate ale statutului și predate societății în vederea distrugerii, însă deși a făcut demersuri la Autoritatea Națională a Vămirilor, nu a obținut aprobarea distrugerii țigaretelor confiscate.

b.2.5.4) În ceea ce privește TVA aferentă accizei stabilită ca urmare a procesării de tutun la Fabrica de Țigarete .X. și Fabrica de Țigarete .X., societatea înțelege să conteste pentru aceleași motive ca cele arătate la punctul privind accizele stabilite de organele vamale ca urmare a producerii și deținerii tutunului prelucrat la Fabrica de Țigarete .X..

Totodată, societatea învederează faptul că instanța de judecată a achiesat la argumentele sale, dispunând la anularea parțială a deciziei de impunere.

b.2.5.5) Referitor la TVA aferentă accizei stabilită ca urmare a diferenței între totalul livrărilor lunare către terți și declarația de accize

aferentă, societatea menționează că aceste “*așa zise diferențe de cantități de produse accizabile*” provin din transferul de produse accizabile marcate (țigarete) între sucursale.

Societatea susține că măsura dispusă de organul de control este nelegală, întrucât acesta practic, solicită plata accizelor aferente acestor produse a doua oară, neținând cont că pentru aceste produse, accizele aferente au fost achitate la data ieșirii din antrepozitul sucursalei expeditoare, potrivit prevederilor art.166 alin.(1) coroborate cu art.178 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal și așa cum a concluzionat organul de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./14.02.2006 și organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin nota de constatare încheiată în data de 17.06.2004.

Astfel, societatea precizează că organul de inspecție fiscală s-a limitat la a verifica totalul livrărilor lunare către terți, precum și declarațiile de accize la sucursala primitoare a produselor, fără a ține cont de faptul că în totalul livrărilor lunare către terți erau incluse atât produsele din activitatea curentă a acesteia, cât și produsele ce proveneau de la sucursalele expeditoare ale societății, pentru care acciza a fost declarată și plătită de SC .X. SA la data transferului acestora dintre sucursala expeditoare (așa cum rezultă din anexele declarațiilor de accize ce au fost întocmite la momentul expedierii acestora către celelalte sucursale).

b.3) În ceea ce privește diferențele suplimentare stabilite cu titlu de impozit pe profit:

b.3.1) Referitor la sumele stabilite suplimentar ca urmare a înregistrării unor cheltuieli cu servicii de consultanță și consiliere, în baza facturilor primite de la prestatorii interni de servicii, persoane fizice și juridice rezidente, fără justificarea prestării în interesul societății și în scopul activității:

b.3.1.1) În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile în sumă de .X. lei rezultate din contractul încheiat cu SC .X. SRL, precum în ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea uscătoarelor de tutun, societatea menționează că esența constatărilor organelor de inspecție fiscală este aceea că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, în condițiile în care, după mutare, uscătoarele respective au fost predate în custodia SC .X. SRL. Totodată, societatea reia argumentele precizate la pct.b.1.4) menționat mai sus;

b.3.1.2) Referitor la neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate în baza contractului încheiat cu Institutul de Cercetare Dezvoltare pentru Economie Agrară,

societatea susține că organele de inspecție fiscală au apreciat că Studiul privind piața românească a tutunului și a produselor din tutun nu reprezintă o cheltuială necesară și utilă SC .X. SA, în condițiile în care vânzarea produselor se realizează prin societăți comerciale care au calitatea de distribuitori. Astfel, societatea consideră măsura echipei de control ca fiind eronată, bazată pe o judecată simplistă, că SC .X. SA nu ar avea interes să cunoască această piață;

b.3.1.3) În ceea ce privește neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu redevențele plătite ADS, pentru motivul că acestea nu ar contribui la obținerea de venituri impozabile, societatea consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală este eronată, având în vedere că redevențele achitate ADS în baza contractelor de concesiune încheiate au natura juridică a unor impozite și taxe care intră în costul de producție și care se reflectă în prețul produselor vândute de SC .X. SA. De asemenea, societatea menționează în susținerea contestației interpretarea *per a contrario* a dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, potrivit căreia singurele cheltuieli cu impozitele și taxele, considerate nedeductibile, sunt cele cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate, precum și cheltuielile nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în .X.;

b.3.1.4) Referitor la neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate către SC .X. SA, societatea consideră că afirmațiile organelor de inspecție fiscală făcute pe marginea contractului încheiat, precum și legătura cu persoanele care se aflau la conducerea societăților contractante, sunt tendențioase și nu au o relevanță în economia măsurilor fiscale stabilite. Totodată, societatea susține că emiterea unei facturi în anul 2007, deși contractul a fost încheiat în anul 2004, poate avea semnificația juridică a unui termen de grație acordat de creditor debitorului la plata prestației ce făcea obiectul contractului. Această împrejurare putea fi calificată, cel mult, o facilitate acordată în considerarea unor relații între societăți comerciale care fac parte din același grup, iar nu o dovadă a caracterului formal al contractului;

b.3.1.5) În ceea ce privește neacordarea deducerii pentru cheltuielile cu energia electrică activă la Sucursala Fabrica de fermentare tutun .X., societatea reia argumentele precizate la pct.b.1.5) menționat mai sus;

b.3.1.6) Referitor la neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei efectuate în baza

contractului nr..X./28.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL, societatea reia argumentele precizate la pct.b.1.6) menționat mai sus. Mai mult, societatea invederează că pentru a fi deductibile, cheltuielile cu reclama și publicitate, singura condiție impusă de dispozițiile Codului fiscal este aceea privind existența unui contract scris, condiție care este îndeplinită în speța de față;

b.3.1.7) În ceea ce privește neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de .X. lei rezultate din contractul nr..X./22.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL, societatea precizează că obiectul acestui contract este unul complex, presupunând atât servicii de promovare a imaginii beneficiarului, care au natura unor servicii de reclamă și publicitate, și consideră că singura condiție impusă de dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, pentru a fi deductibile era existența unui contract scris, condiție îndeplinită în cazul în speță, cât și alte servicii, pentru care a furnizat organelor de control documente privind îndeplinirea serviciilor, convenite la încheierea contractului, constând în situații lunare pentru perioada iunie 2007-martie 2009 conținând centralizări ale vânzărilor de țigarete, precum și poze de la punctele de vânzare, însă organele de inspecție fiscală au refuzat să accepte aceste documente, ca făcând dovada îndeplinirii serviciilor, fără să indice ce documente ar fi fost suficiente pentru demonstrarea îndeplinirii acestor servicii;

b.3.1.8) Referitor la neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de merchandising prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, societatea reia argumentele precizate la pct.b.1.8) menționat mai sus;

b.3.1.7) În ceea ce privește neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu închirierea mijloacelor de transport persoane în baza contractului de locațiune nr..X./03.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL, societatea consideră că constatările ce au stat la baza acestei măsuri reprezintă speculații ale împrejurării că SC .X. SA deținea și alte autoturisme în proprietate și susține că organele de inspecție fiscală au invocat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală dispozițiile art.21 alin. (2) lit.e) din Codul fiscal aplicabile până la data de 31.12.2006, deși perioada controlată a fost 03.07.2006-03.07.2007. Totodată, societatea afirmă că potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, aplicabile după data de 01.01.2007, cheltuielile de transport și cazare erau deductibile la calculul profitului impozabil indiferent dacă contribuabilul realizează profit în exercițiul curent sau din anii precedenți.

b.3.2) Referitor la sumele stabilite suplimentar ca urmare a aprecierii nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță și



consiliere ce au făcut obiectul contractelor închiriate cu persoane fizice nerezidente, a cheltuielilor de deplasare, transport, cazare și masa efectuate în favoarea persoanelor fizice nerezidente, precum și a cheltuielilor cu impozitul pe veniturile obținute de persoanele fizice nerezidente, societatea menționează că organele de inspecție fiscală sunt într-o vădită contradicție, întrucât pe de o parte au pus la îndoială prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea achiziției acestor servicii de către SC .X. SA, iar pe de altă parte la capitolul privind impozitele pe veniturile obținute de persoane fizice nerezidente au constatat că societatea a reținut, declarat și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute de persoanele fizice nerezidente.

b.3.3) În ceea ce privește sumele stabilite suplimentar ca urmare a aprecierii nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță și consiliere ce au făcut obiectul contractelor încheiate cu persoanele juridice nerezidente, respectiv contractul FN/20.06.2006 încheiat cu .X. SRL Italia și contractul FN/01.02.2007 încheiat cu societate .X. (Belgia), societatea consideră neacordarea deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil pe considerentul că societatea nu a fost în măsură să furnizeze documente privind justificarea realității prestării acestor servicii, este o măsură vădit contradictorie cu măsura organelor de inspecție fiscală de stabilire a diferențelor suplimentare de impozit pe veniturile nerezidenților. Astfel, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au dispus impozitarea veniturilor obținute de persoanele juridice nerezidente, în baza contractelor încheiate cu SC .X. SA, au înțeles că aceste servicii au fost prestate.

b.3.4) Referitor la sumele stabilite suplimentar ca urmare a reconsiderării cheltuielilor cu premiile acordate în cadrul campaniilor promoționale ca și cheltuieli de protocol, societatea susține în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că SC .X. SA a acordat premii în baza următoarelor companii publicitare organizate în conformitate cu dispozițiile OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață:

- campania cu loterie publicitară .X. desfășurată în perioada 01.11.2006-31.12.2006 cu o valoare a premiilor în sumă de .X. lei inclusiv TVA și alte taxe;

- campania cu loterie publicitară Xtreme desfășurată în perioada 01.11.2007-29.02.2008 cu o valoare comercială în sumă de .X. lei inclusiv TVA și alte taxe;

- campania cu loterie publicitară "*Prinde viteza cu american*

way” desfășurată în perioada 01.11.2008-28.02.2009 cu o valoare comercială a premiilor în sumă de .X. lei inclusiv TVA și alte taxe.

Totodată, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a mai efectuat cheltuieli cu materiale promoționale ce au fost acordate în afara acestor campanii publicitare.

Referitor la campania cu loterie publicitară .X., societatea menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că:

- cheltuielile în sumă de .X. lei, aferente achiziției de materiale promoționale în afara campaniei publicitare mai sus menționate, reprezintă cheltuieli de protocol, iar nu cheltuieli cu publicitatea;

- premiul oferit în compensație câștigătorului campaniei care nu a putut beneficia de premiul câștigat, nu reprezintă o cheltuială aferentă veniturilor impozabile.

Societatea analizează prevederile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și constată că acestea reglementează o categorie aparte de cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, incluse (asimilate) categoriei cheltuielilor de reclamă și publicitate, respectiv acordarea de bunuri cu scopul stimulării vânzărilor .

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală, prin exercitarea abuzivă a dreptului lor de apreciere, consideră că, cheltuielile cu achiziția de materiale promoționale, de genul calendare, pungi, brichete, tricouri etc. reprezintă cheltuieli de protocol. Însă, după cum rezultă din cuprinsul procesului verbal încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, SC .X. SA a predat societății distribuitoare, diferite materiale promoționale în scopul impulsivării vânzărilor. Prin urmare, scopul achiziției acestor materiale promoționale a fost foarte clar, iar calificarea drept cheltuieli de protocol este evident străină de scopul urmărit de societate prin efectuarea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește neacordarea deductibilității premiului oferit în compensație câștigătorului campaniei, societatea învederează că organele de inspecție fiscală au invocat anumite dispoziții din OG nr.99/2000 care sunt lipsite de relevanță, întrucât, pe de o parte, acestea priveau raporturile juridice dintre organizatorul campaniei și câștigător, iar pe de altă parte, societății nu i-au fost aplicate niciun fel de sancțiuni pentru încălcarea acestor dispoziții.

Referitor la campania cu loterie publicitară Xtreme și campania cu loterie publicitară “Prinde viteză cu american way”, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că, în esență, faptul că, cheltuielile aferente achiziției de materiale promoționale, reprezintă cheltuieli de protocol, iar nu cheltuieli cu

publicitatea, însă aceste constatări sunt eronate, având în vedere că materialele promoționale au fost acordate fie în cadrul companiilor publicitare, fie în afara acestora, dar în același scop al stimulării vânzărilor, scop ce nu poate fi pus la îndoială din moment ce materialele au fost furnizate în vederea distribuirii lor către SC .X. SRL, societate care are calitatea de distribuitor al produselor SC .X. SA.

b.3.5) Referitor la cheltuielile cu “țigări publicitare”, reconsiderate ca și cheltuieli de protocol, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru promovarea mărcilor de țigarete aparținând SC .X. SA în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu societățile distribuitoare, pentru care nu avea obligația să facă dovada pretinsă de organele de control, că acordarea țigaretelor s-a realizat în baza unor contracte scrise încheiate cu o firmă de publicitate, întrucât cheltuielile efectuate de SC .X. SA cu bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor, reprezintă cheltuieli asimilate de dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal cheltuielilor de reclamă și publicitate.

Totodată, societatea consideră că aceste cheltuieli efectuate în scopul stimulării vânzărilor, nici nu erau supuse dispozițiilor restrictive ale OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață care reglementează vânzările promoționale, aspect ce rezultă din analiza dispozițiilor art.32 din acest act normativ.

b.3.6) În ceea ce privește cheltuielile cu bonusurile acordate distribuitorilor, societatea susține că *“promovarea mărcilor de țigarete proprietatea .X. s-a efectuat în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu societățile distribuitoare”*, în cuprinsul cărora au fost inserate clauze prin care societățile distribuitoare aveau dreptul la produse de același gen cu care făceau obiectul vânzării, acordate cu titlu gratuit în scopul stimulării vânzărilor, precum și bonusuri pentru atingerea unor ținte reprezentând volumul de vânzări convenit.

De asemenea, societatea reia argumentele precizate la pct.b.2.3) menționat mai sus și menționează faptul că în ceea ce privește cheltuielile cu bunurile acordate în vederea stimulării vânzărilor, acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil.

Cât privește reducerile comerciale acordate societăților distribuitoare, societatea precizează că în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, în condițiile în care aceste reduceri comerciale reprezintă venituri impozabile la beneficiar, în mod

corespunzător constituie cheltuială deductibilă la persoana care acordă aceste reduceri comerciale.

b.3.7) Referitor la cheltuielile cu tutunul brut comercializat în vederea compensării împrumutului de la .X. Italia, societatea susține că nu au nicio relevanță în ceea ce privește impozitul pe profit constatările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora:

- societatea nu a deținut autorizație de comercializare a tutunului brut și ca atare, organele de control din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au impus la plata SC .X. SA cu titlu de accize suplimentară suma de .X. lei;

- operațiunea de livrare a fost efectuată fără emiterea unei facturi, obligație prevăzută de art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal și fără a fi menționată și în cuprinsul declarației recapitulative.

În ceea ce privește constatarea că societatea nu a emis factura de vânzare și că aceasta nu a fost reflectată în conturile de venituri, societatea apreciază că aceasta este neîntemeiată, în condițiile în care operațiunea a reprezentat o modalitate de stingere a unei obligații, fără implicații asupra impozitului pe profit datorat bugetului de stat, iar organele de inspecție fiscală, prin faptul că nu a dispus stabilirea unor venituri impozabile suplimentare, au apreciat că această operațiune nu este de natură să atragă venituri impozabile.

Referitor la aprecierea caracterului nedeductibil al cheltuielii în sumă de .X. lei, societatea apreciază că dispozițiile legale invocate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu pot atrage o astfel de concluzie, având în vedere că dimpotrivă art.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, susțin deductibilitatea acestei cheltuieli la calculul profitului impozabil.

b.3.8) În ceea ce privește diferențele din declarația de impozit pe profit, societatea consideră că măsura este nemotivată în fapt, întrucât organele de inspecție fiscală nu au prezentat explicit, motivele care au atras stabilirea diferențelor suplimentare.

Pe de altă parte, societatea susține că nici în drept decizia de impunere nu este motivată, dispozițiile art.21 alin.(1) din Codul fiscal și cele ale pct.22 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, fiind mult prea generale, nereglementând nedeductibilitatea cheltuielilor analizate de organele de inspecție fiscală.

b.3.9) Referitor la diferențele rezultate din analiza prețurilor de transfer, societatea menționează că motivele sale, în combaterea constatărilor organelor de inspecție fiscală sunt expuse la punctul “impozitul pe profit – dosarul prețurilor de transfer” din susținerea contestației, ce va fi detaliat mai jos.

b.4) În ceea ce privește diferențele de contribuții sociale, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, respectiv:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale reținută de la angajați în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,

societatea precizează că în perioada mai-decembrie 2007, având în vedere restrângerea activității, a efectuat concedieri colective, iar conform prevederilor Contractului colectiv de muncă încheiat la nivelul societății pentru perioada 2006-2007, salariaților disponibilizați le-a acordat plăți compensatorii constând în 6-12 salarii brute, în funcție de vechimea înregistrată în cadrul societății. Organele de inspecție fiscală au calculat contribuții sociale asupra acestor plăți/sume compensatorii, reținând greșit cadrul legal aplicabil.

Societatea susține că în conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.j) din Codul fiscal, în vigoare în momentul acordării plăților compensatorii, sumele reprezentând plăți compensatorii, primite de persoanele ale căror contracte de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

De asemenea, societatea menționează că nu avea obligația de a calcula următoarele:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, respectiv reținută de la angajați, asupra sumelor acordate, potrivit art.26 alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale;
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, asupra sumelor acordate, potrivit art.101 alin.(2) lit.b) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- contribuția de asigurări de sănătate, asupra sumelor

acordate, potrivit art.257 alin.(6) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

b.5) Referitor la diferențele de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente:

b.5.1) În ceea ce privește impozitul pe veniturile nerezidenților – persoane fizice în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea precizează că a încheiat cu .X. (rezident Grecia), contractul nr.4322/16.11.2005 având ca obiect prestarea unor servicii de marketing pentru promovarea produselor SC .X. SA pe diferite piețe. În baza acestui contract, nerezidentul a obținut venituri din .X., iar societatea a calculat, reținut și virat impozitul aferent acestor sume în mod corect, cu respectarea dispozițiilor art.115 și art.116 din Codul fiscal (în vigoare la momentul plăților în discuție). Prin urmare, societatea consideră că stabilirea diferențelor suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților (persoane fizice), sunt greșit stabilite de organul de inspecție fiscală, motiv pentru care se impune anularea acestora.

b.5.2) referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților– persoane juridice în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea menționează următoarele:

→ în primul rând, din cuprinsul deciziei de impunere nu reiese motivul de fapt care a condus la concluzia că veniturile obținute de nerezidenți: .X. SRL, .X. SRL și .X. (rezidente în Italia), .X. și .X. (rezidente în Germania), .X. (rezidentă în Elveția), .X. (rezidentă în Belgia), sunt impozabile potrivit legislației noastre interne. Societatea susține că singurul argument “de fapt” menționat de organul fiscal în cuprinsul actului de control este art.12 “Venituri obținute din .X.” din Titlul I “Dispoziții generale” din Codul fiscal, text de lege ce nu are legătură cu stabilirea sferei de impozitare a veniturilor obținute de nerezidenți din .X., aspect reglementat de Titlul V din Codul fiscal;

→ în al doilea rând, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au reținut greșit natura serviciilor prestate. Astfel, din analiza clauzelor contractelor, serviciile prestate în baza lor pot fi clasificate în două mari categorii:

- servicii prestate în .X., veniturile obținute din prestarea acestora fiind impozabile potrivit Titlului V din Codul fiscal, în cazul contractelor încheiate cu .X. SRL, .X., .X., .X. și .X., pentru care societatea consideră că veniturile sunt taxate în statele de rezidență (Italia, Germania, respectiv Elveția), având în vedere documentele transmise de beneficiarii acestor venituri care atestă rezidență fiscală potrivit legislației lor interne, aplicând astfel dispozițiile convențiilor de evitare a dublei impuneri;

- servicii ce nu sunt prestate în .X., veniturile obținute din prestarea acestora nu intră sub incidența Titlului V din Codul fiscal, în cazul contractelor încheiate cu .X. SRL și .X., respectiv nu intră în sfera de cuprindere a impozitului pe veniturile obținute din .X. de nerezidenți.

b.6) În ceea ce privește impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei:

Societatea susține că, în perioada supusă inspecției fiscale și anume în anii 2008 și 2009, având în vedere: campaniile publicitare derulate în baza Notelor și regulamentelor de desfășurare aprobate de președintele Consiliului de Administrație, precum și contractele încheiate cu SC .X. SRL (contractul nr..X./29.04.2005, respectiv contractul nr..X./03.03.2009) având ca și obiect, printre altele, și prestarea serviciilor de promovare a produselor SC .X. SA, a achiziționat de la SC .X. SRL (.X.) tichete cadou, ce au fost acordate în scop de reclamă și publicitate, potrivit Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au considerat că tichetele cadou acordate persoanelor fizice, în cadrul acestor campanii, sunt impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit (ca fiind aferent categoriei de venit din alte surse) cu cota de 16%, pentru care avea obligația de a calcula și reține la sursă acest impozit.

SC .X. SA consideră constatările organelor de inspecție fiscală ca fiind nelegale, invocând în acest sens prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006, art.21 alin.(2) lit.d) și alin.(3) lit.c) din Codul fiscal și pct.2.3 din Normele de aplicare ale art.2 din Legea nr.193/2006, precizând totodată faptul că legiuitorul face distincție între tichetele cadou acordate ca și reclamă și publicitate (deductibile integral) și tichetele cadou acordate ca și cheltuială socială (deductibile limitat) atât salariaților, cât și membrilor de familie și, pe cale de consecință, regimul de impozitare reglementat de art.78, respectiv art.79 din Codul fiscal s-ar fi aplicat numai în situația tichetelor cadou acordate, conform legislației în materie, membrilor familiilor angajaților.

b.7) Referitor la impozitul pe profit–Dosarul prețurilor de transfer:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în volumul tranzacțiilor efectuate de SC .X. SA, în perioada supusă controlului, există tranzacții derulate cu societăți afiliate – .X. SRL, respectiv .X. (companii rezidente în Italia).

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au pus la îndoială caracterul de preț al acestor tranzacții, stabilind venituri

suplimentare în sumă de .X. lei.

Efectul ajustării veniturilor fiscale cu suma de .X. lei, operate de organele de inspecție fiscală a avut drept consecință majorarea profitului impozabil, prin recalcularea bazei de impozitare pentru profitul impozabil pentru perioada 2007-2011, în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile pct.22-24, 26, 29, 31-36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003.

Societatea menționează că pentru a stabili valoarea de piață a acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au efectuat în programul ORBIS o strategie de căutare în urma căreia au rezultat un număr de 35 de companii posibil comparabile. După aplicarea unor filtre în cadrul selecției manual, eșantionul final s-a redus la 11 companii. Pentru acestea a fost efectuată analiza prețurilor utilizându-se metoda marjei nete.

Urmare a analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că marjele de profit anuale, conform indicatorilor rezultați din situațiile financiare ale societății sunt negative în anii 2006, 2007 și 2009 și, pe cale de consecință, au concluzionat că pentru acești ani, tranzacțiile analizate nu se încadrează în intervalele intercuartilare și nu au fost efectuate în conformitate cu principiul prețului pieței.

Urmare a ajustărilor efectuate, rezultatul s-a constituit în profit, anulându-se pe seama sumelor stabilite suplimentar, pierderea fiscală înregistrată de societate cumulat la 2009, în cuantum de .X. lei, stabilindu-se un impozit pe profit de plată în cuantum de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Societatea consideră că veniturile sale au fost în mod greșit ajustate de către organele de inspecție fiscală, întrucât SC .X. SA a prezentat toate documentele impuse de lege, justificând cuantumul prețurilor de transfer. Astfel, societatea susține că:

- în conformitate cu prevederile OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală aveau două posibilități: fie să țină cont de concluziile dosarului prețurilor de transfer, în măsura în care se depunea un dosar complet (situație întâlnită în cazul său), fie să procedeze la estimarea prețurilor de transfer în măsura în care s-ar fi depus un dosar incomplet;

- organele de inspecție fiscală nu au ales niciuna dintre variantele prevăzute de OPANAF nr.222/2008, menționat mai sus, preferând să aleagă o a treia variantă, neprevăzută de lege, să pună la îndoială concluziile dosarului prețurilor de transfer, printr-o analiză paralelă, folosind o altă metodă, în programul informatic propriu;



- Însă, prin alegerea acestei variante, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu numai că au nesocotit dispozițiile art.79 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale OPANAF nr.222/2008, dar au făcut inutilă prezentarea dosarului prețurilor de transfer, cu toate că, conform legii, justificarea prețurilor de transfer se face tocmai prin prezentarea acestui dosar.

b.8) Referitor la obligațiile fiscale accesorii, în raport cu motivele mai sus expuse, referitoare la fiecare obligație fiscală în parte, cu privire la care au fost stabilite diferențe suplimentare de plată, societatea înțelege să conteste și obligațiile fiscale accesorii.

În consecință, societatea solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere și anularea parțială a dispoziției de măsuri, în ceea ce privește măsura dispusă la punctul C al acesteia, respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de .X. lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală generală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 și a Dispoziției de măsuri nr..X./28.10.2014, contestate.**

Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a efectuat inspecția fiscală ca urmare a scrisorii Autorității pentru Privatizare și Administrarea Participațiilor Statului nr..X./ 09.03.2004 prin care se solicită organelor abilitate actualizarea și completarea certificatului de obligații bugetare nr..X./05.02.2004, în vederea acordării înlesnirilor la plată prevăzute în OG nr.45/2004 și a Ordinului Comun nr.1/809/26.05.2004 privind acordarea de înlesniri la plata obligațiilor fiscale datorate și neachitate de .X. SA .X. emis de Președintele AVAS și Ministerul Finanțelor Publice pentru amânarea la plată în vederea scutirii a obligațiilor fiscale restante reprezentând debite și accesorii, potrivit convenției.

a) În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01.01.2005-31.12.2009 și au constatat următoarele:

a.1) Societatea nu-și poate exercita dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, având în vedere prevederile art.145 alin.(3) lit.a) (în vigoare în anul 2006), art.145 alin.(2) lit.a) (în vigoare în perioada 2007-2008) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, astfel:

a.1.1.) TVA în sumă de .X. lei aferentă contractului de asistență juridică nr..X./24.07.2007 încheiat cu SCPA .X., având ca obiect consultanță, asistare juridică lunară, reprezentare, semnare acțiuni în instanță, declarare și semnare căi de atac, proceduri de executare silită, pe care prestatorul se obligă să le execute pentru SC .X. SA, SC .X. SRL și SC .X. SRL, fără însă să fie cuantificate prestațiile ce urmează a fi efectuate distinct către cei 3 beneficiari (tarifele raportate la ore lucrate sau serviciu prestat, negociate și acceptate de părți, elemente înscrise în facturi care să individualizeze serviciul prestat), informații care ar fi necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate;

a.1.2) TVA în sumă de .X. lei aferentă costurilor rezultate din serviciile și onorariile notariale aferente autentificării actelor constitutive ale SC .X. SRL și SC .X. SRL de către "Birou Notar .X.", și contractelor de ipotecă încheiate în favoarea .X. SA din care a rezultat faptul că SC .X. SA a înlesnit acordarea unor credite bancare altor societăți cu care aceasta a derulat tranzacții comerciale;

a.1.3) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din înregistrarea și autentificarea la ".X." a actelor constitutive în vederea înființării: SC .X. SA și SC .X. SRL, costuri ce nu au fost recuperate de la beneficiarii direcți ai acestor servicii;

a.1.4) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din înregistrări de documente și încheieri de autentificare efectuate la Biroul Notarilor Publici ".X.", în vederea acordării facilității de credit altor agenți economici, în care SC .X. SA, în calitate de garant ipotecar, a încheiat contracte de ipotecă cu și în favoarea .X. SA;

a.1.5) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./04.04.2008 încheiat cu SC .X. SRL având ca obiect: servicii profesionale de consultanță managerială în domeniul producției agricole a tutunului, expertiza tehnică și de management pentru operațiunile de producere, contractare, îndrumare tehnică, fermentare a tutunului, dar și asistență de specialitate privind modalități și tehnici de pregătire tehnică a producției proprii de tutun, în condițiile în care societatea nu a dovedit că aceste servicii sunt destinate realizării unor operațiuni economice taxabile;

a.1.6) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./05.06.2006 încheiat cu SC .X. SRL având ca obiect: servicii de mutare de către prestator în beneficiul beneficiarului a 20 de uscătoare de tutun (inclusiv demontarea și montarea instalațiilor

electrice, de gaz și de apă) din localitatea .X. în localitatea .X., întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA, având în vedere că după data la care s-a făcut recepția pentru mutarea și repararea celor 20 de uscătoare, SC .X. SA, în calitate de proprietar al bunurilor a dat în custodie, cu titlu gratuit, custodelului SC .X. SRL .X., uscătoarele fiind reparate și predate în stare de funcționare și folosite în vederea dezvoltării culturii de tutun, dar nu de către SC .X. SA;

a.1.7) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractele încheiate cu SC .X. SRL având ca obiect prestarea de servicii de management, pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea serviciilor prestate, astfel că nu a dovedit că aceste servicii sunt destinate realizării unor operațiuni economice taxabile;

a.1.8) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./13.03.2006 încheiat cu .X. având ca obiect *“evaluarea impactului de comercializare a brandurilor și produselor de tutun aportate de .X. UE/2003 .X. la SC .X. SA în .X. și alte piețe externe”*, pentru care societatea nu a prezentat justificări privind necesitatea și scopul serviciilor prestate de către furnizor;

a.1.9) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./22.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL având ca obiect realizarea unor *“acțiuni de prestare de servicii, în sensul identificării de chiriași pentru imobilele aflate în proprietatea beneficiarului”*, pentru care societatea, în afara facturilor primite de la furnizor, nu a prezentat alte documente cu care să poată fi justificată prestarea serviciilor contractate, respectiv necesitatea și scopul serviciilor prestate de către furnizor;

a.1.10) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din analiza documentelor contabile referitoare la furnizorul SC .X. SRL, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor facturate și niciun contract pentru a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

a.1.11) TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./19.01.2009 reprezentând energie activă emisă către sucursala SC .X. SA, Fabrica de Fermentare Tutun .X., pentru perioada 03.09.2008-03.12.2008, în condițiile în care societatea nu a mai desfășurat niciun fel de activitate în sucursala menționată începând cu data de 01.01.2008;

a.1.12) societatea nu a prezentat documente privind justificarea realității și modului de realizare a serviciilor prestate pentru următoarele sume:

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL;

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL;

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL;

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X.SNC;

a.1.13) TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, reprezentând servicii de promovare branduri țigarete potrivit contractului nr..X./28.12.2006, prezentate organelor de inspecție fiscală în copie xerox, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele cheltuieli au fost atribuite SC .X. SA, dar efectuate în interesul SC .X. SRL, iar societatea nu a prezentat documente justificative referitoare la acțiunile de promovare a brandurilor de țigarete potrivit contractului încheiat;

a.1.14) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./22.12.2006 încheiat cu SC .X. SRL, pentru care societatea a prezentat pe suport electronic situații lunare din perioadele iunie 2007-martie 2009 conținând centralizări ale vânzărilor de țigarete efectuate de către SC .X. SRL către beneficiarii săi, precum și poze reprezentând mici magazine (puncte de vânzare) către care furnizorul de bunuri SC .X. SRL a efectuat propriile vânzări de bunuri în scopul realizării obiectului său de activitate. Contribuabilul verificat nu a prezentat alte documente din care să rezulte modul de realizare a obiectivelor stabilite prin contractul încheiat (servicii de consultanță pentru afaceri și management), aceasta constituind în fapt, o suprapunere de atribuții similare cu cele asumate prin contractul de vânzare-cumpărare și distribuție de țigarete, iar prin situațiile prezentate se face o informare internă și periodică privind cantitățile de țigarete cumpărate și vândute de distribuitor, pe zone și agenți comerciali și nu pot demonstra prestarea serviciilor de consultanță;

a.1.15) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractele nr..X./29.04.2005 și nr..X./03.03.2009 încheiate cu SC .X. SRL, având ca obiect *“servicii de merchandising în toate spațiile comerciale de profil, pentru toate produsele marca beneficiarului, cu scopul măririi volumului de vânzări țigarete”*, în condițiile în care societatea a prezentat liste cuprinzând unități de comercializare cu amănuntul sau centralizările cantităților de țigarete predate și nu documente care să demonstreze prestarea serviciilor de publicitate sau de merchandising de către distribuitorul SC .X. SRL;

a.1.16) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul de locațiune nr..X./03.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL,

având ca obiect închirierea unor mijloace de transport persoane pentru a fi folosite de locatar și suportarea de către SC .X. SA a cheltuielilor rezultate cu combustibilul consumat lunar, prin utilizarea cardurilor .X. preluate odată cu autoturismele, în condițiile în care din documentele prezentate (contract, act adițional, facturi primite și fișa analitică de cont) nu justifică faptul că serviciile de închiriere a mijloacelor auto au fost prestate în folosul societății, aceasta nefurnizând dovezi cu privire la necesitatea acestora în sensul obținerii de beneficii ca urmare a achiziționării serviciilor de locațiune pentru mijloacele de transport, a utilității acestora;

a.1.17) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractele încheiate cu SC .X. SRL, întrucât societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală liste cuprinzând unități de comercializare cu amănuntul sau centralizările cantităților de țigarete predate și nu documente care să demonstreze prestarea serviciilor de publicitate sau de merchandising de către distribuitorul SC .X. SRL;

a.1.18) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractele încheiate cu SC .X. SRL, întrucât societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documente ce nu au justificat necesitatea serviciilor facturate de furnizor, respectiv faptul că aceste servicii sunt destinate realizării unor operațiuni economice taxabile și anume: 16 adrese ale prestatorului pentru perioada 20.12.2004-28.12.2006, în care sunt menționate serviciile efectuate și lista persoanelor juridice și fizice (locațiile) unde prestatorul declară că s-au desfășurat serviciile, însoțite de 17 CD-uri cu poze ce prezintă aranjamentul/așezarea produselor marca .X. pe rafturile societăților comerciale/locațiilor și 15 CD-uri cu poze ce prezintă aranjamentul/așezarea produselor marca .X. pe rafturile societăților comerciale/locațiilor unde s-au prestat serviciile de merchandising, distinct pe fiecare lună calendaristă din perioada decembrie 2006-aprilie 2007 și pe fiecare dintre județele .X., .X. și .X.;

a.1.19) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractele încheiate cu SC .X. SRL, întrucât societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice serviciile realizate de furnizor;

a.1.20) TVA în sumă de .X. lei pentru care societatea nu a prezentat documente de achiziție.

a.2) Organele de inspecție au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei, astfel:

a.2.1) TVA în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că perioada martie-iunie 2007, societatea a emis facturi către .X. cu sediul în Insulele .X., în condițiile în care, în perioada emiterii facturilor,

beneficiarul bunurilor livrate deținea un reprezentant fiscal desemnat pe teritoriul României.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin livrarea bunurilor fără a fi îndeplinite condițiile pentru a beneficia de scutirile prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile prezentate mai sus reprezintă livrări de bunuri efectuate cu plată în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru livrările efectuate către .X. cu sediul în Insulele .X., SC .X. SA avea obligația de a emite facturile de bunuri către reprezentantul fiscal desemnat SC .X. SRL pe teritoriul României de către .X. cu sediul în Insulele .X., în conformitate cu prevederile art.150 alin.(4), art.154 alin.(6) și art.155 alin.(5) lit.g) din Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.2.2) TVA în sumă de .X. lei întrucât organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea a înregistrat în evidențele contabile factura nr..X./21.12.2006 în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, emisă către SC .X. SRL reprezentând avans în vederea vânzării de active de SC .X. SA, Sucursala .X., respectiv construcție depozit tutun și teren aferent.

Ulterior, cu factura nr..X./31.01.2007, SC .X. SA a înregistrat operațiunea de stornare a facturii de avans emisă și menționată anterior (doar cu valoarea/baza de impozitare) și concomitent pentru aceeași valoare a înregistrat operațiunea de vânzare a activelor menționate în contractul de vânzare-cumpărare în valoare totală de .X. Euro. Cu Nota contabilă nr..X./28.02.2007, din propria inițiativă, societatea a înregistrat în evidențele contabile scăderea TVA colectată în sumă de .X. lei înscrisă în factura de avans nr..X./21.12.2006, din care beneficiarul și-a înregistrat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că emiterea unei facturi de stornare cu contravaloarea integrală a bunurilor vândute de SC .X. SA și necomunicarea către beneficiar a acestui fapt nu a permis înregistrarea în evidențele contabile de către acesta din urmă a operațiunii de scădere a TVA dedusă inițial din factura nr..X./21.12.2006. Faptul că beneficiarul nu a fost informat asupra facturii de stornare a valorii avansului, respectiv a TVA aferentă este confirmat de existența necorcondanței în evidența ANAF privind declararea de către contribuabil a tranzacțiilor efectuate pe teritoriul național prin formularul 394.

Ulterior, SC .X. SA a emis o nouă factură către SC .X. SRL cu mențiunea “taxare inversă” din care rezultă că societatea a aplicat prevederile art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, făcând dovada că a optat pentru taxarea acestor operațiuni prezentând echipei de inspecție fiscală notificarea privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute de art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că înscrierea TVA în factura de vânzare în sumă de .X. și înregistrarea acesteia cu notă contabilă în sumă de -.X. lei a condus la un rezultat zero, beneficiarul exercitându-și dreptul de deducere a TVA din factura emisă inițial și transmisă (de avans), fără a înregistra și stormarea acestei operațiuni în lipsa unui document emis de furnizor.

a.2.3) TVA în sumă de .X. lei aferentă bonusurilor acordate distribuitorilor, înregistrate cu sumă negativă prin formula contabilă 411 “Clienți” = 4427 “TVA colectată”, în conformitate cu prevederile art.138 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nedeținând facturi și un contract între părți în care să fie reglementată acordarea bonusurilor, având în vedere că prin nota explicativă aceasta nu a putut preciza dacă înregistrările efectuate în contabilitate sunt bazate pe contracte de publicitate sau promovare conform legii, sau pe alt gen de servicii prestate, de altă natură.

a.2.4) TVA în sumă de .X. lei aferentă Campaniei publicitare “.X.”, întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație a cantităților de țigarete eliberate în consum de către sucursalele SC .X. SA și acordate în cadrul acestei campanii, decât informațiile care rezultă din fișa contului 623.02 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” în corespondență cu contul 3028 “Alte materiale consumabile”. Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat retrageri de țigarete din gestiune pentru aceasta campanie doar în luna noiembrie 2006 cu factura nr..X./23.11.2006, prin care se transfera de la sucursala .X. 180.000 țigarete (9.000 pachete de țigări) în valoare de .X. lei (din care, baza .X. lei și TVA .X. lei. Societatea a înregistrat valoarea facturii în totalitate în contul 623.02, inclusiv TVA în sumă de .X. lei, considerată de organele de inspecție fiscală reprezentând TVA colectată, întrucât nu au fost respectate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.2.5) TVA colectată în sumă de .X. lei, calculată asupra accizelor stabilite suplimentar conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2011 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale Vamale, Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă diferențelor lunare între totalul livrărilor către terți și declarația de acciză aferentă în perioada 2005-2006;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei în sumă de .X. lei;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă valorii de vânzare a tutunului în sumă de .X. lei, având în vedere că tranzacția nu este o operațiune intracomunitară;

- TVA în sumă de .X. lei calculată asupra accizelor în sumă de .X. lei aferentă contractelor de procesare încheiate cu partenerii interni: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei stabilită suplimentar în sumă de .X. lei pentru țigarele constatate lipsă din gestiunea Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei, stabilită de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizelor suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizelor suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X..

a.3) Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente .X. lei.

b) În ceea ce privește impozitul pe profit:

b.1) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor primite de la furnizorii interni de servicii, fără însă să justifice prestarea în interesul și în scopul activității, următoarele cheltuieli:

- .X. lei (în anul 2005)– Societatea Civilă de Avocați „.X.”;

- .X. lei – Biroul Notarilor Publici Asociații .X.;

- .X. lei (în anul 2005) și .X. lei (în anul 2006)– Institutul de Cercetare și Dezvoltare pentru Economie Agrară (ICDEA);

- .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– SC .X. SRL;



- .X. lei (în anul 2005) și .X. lei (în anul 2006)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006) și în sumă de .X. lei (în anul 2007)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– Societatea Civilă de Avocați „.X.”;
- .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– Biroul Notarilor Publici .X.;
- .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006), 123.032 (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006)–SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2007)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2007)–.X.;
- .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2007)– SC .X. SA;
- .X. lei (în anul 2008) - Biroul Notarilor Publici „Asociați .X.”;
- .X. lei (în anul 2008) – SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– Agenția Domeniilor Statului;
- .X. lei (în anul 2008) – SC .X. SNC;
- .X. lei (în anul 2009) – PFA .X.;
- .X. lei (în anul 2009) – SC .X. SA;
- .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)–amortizare aferentă 20 uscătoare montate de SC .X. SRL;
- .X. lei (în anul 2006) și .X. lei (în anul 2007)– SC .X. SRL – închiriere autovehicule de transport și cheltuieli cu mijloacele de transport.

b.2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în baza unor facturi primite de la persoane fizice nerezidente pentru care nu a prezentat documente din cele solicitate în adresele înaintate și care să probeze necesitatea și realitatea efectuării respectivelor cheltuieli, pentru următorii prestatori:

- .X. lei (în anul 2005)– .X.,
- .X. lei (în anul 2006)– .X.,
- .X. lei (în anul 2006)– .X.,

- .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– .X.;
- .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– .X.;
- .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– .X.;
- .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– .X.;
- .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)–.X..

b.3) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasările, transport, cazare și mese servite înregistrate în conturile 401 „Furnizori” și în 542 „Avansuri de trezorerie”, atribuite persoanelor fizice .X., .X., pentru care nu a prezentat documente care să ateste realitatea sau utilitatea serviciilor prestate, respectiv dacă aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile ca urmare a unor decizii emise de conducerea societății:

- .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009) – din contul 401 „Furnizori” ,
- .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008)– din contul 542 „Avansuri de trezorerie”.

b.4) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 623.02 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” cheltuieli cu „țigări publicitate” în sumă de .X. lei (în anul 2005) și în sumă de .X. lei (în anul 2006), pentru care s-au efectuat retrageri din gestiune a unor cantități de țigarete din producția proprie, având ca explicații: „marketing-publicitate”, „secretariat-publicitate”, „producție-publicitate”, sau alte compartimente și servicii, pe care societatea le-a dat în consum fără să facă dovada că acestea au fost acordate clienților proprii sau în vederea atragerii de noi clienți și că acordarea țigaretelor s-a realizat în baza unor contracte scrise, prin intermediul unor societăți specializate în plasament și achiziționare de media, de implementare a campaniilor publicitare precum și planificare, monitorizare și analize media, pentru produsele comercializate.

b.5) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat, societatea a înregistrat sumele: .X. lei (în anul 2005), .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008), ca și cheltuieli cu publicitatea, în condițiile în care, în fapt, acestea au reprezentat cheltuieli de protocol (calendare, pungi, felicitări, brichete, tricou,

rucsac), pentru care înregistrarea corectă era în contul 623.02 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

b.6) Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe provenite din completarea eronată a Declarației privind impozitul pe profit, formularul (101):

- .X. lei (în anul 2005) și
- .X. lei (în anul 2006), sume neincluse în totalul cheltuielilor nedeductibile ale anilor respectivi.

b.7) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în baza unor facturi primite de la persoane juridice nerezidente, pentru care nu a prezentat documente din cele solicitate în adresele înaintate și care să probeze necesitatea și realitatea efectuării respectivelor cheltuieli și să justifice prestarea efectivă a serviciilor, pentru următorii prestatori, astfel:

- .X. lei (în anul 2006)– .X. Italia;
- .X. lei (în anul 2007), .X. lei (în anul 2008) și .X. lei (în anul 2009)– .X. Belgia.

b.8) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu bonusuri acordate distribuitorilor: SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei (în anul 2006), .X. lei (în anul 2007) și .X. lei (în anul 2008), pentru care nu a precizat dacă acestea s-au bazat pe contracte de publicitate sau promovare conform legii, sau pe alt gen de servicii prestate de altă natură.

b.9) Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, înregistrată în anul 2008, prin articolul contabil 601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, nu este aferentă unor venituri realizate, fiind în fapt o operațiune de compensare între obligația de plată a datoriei către .X. SRL Italia (reflectată în contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”) în sumă de .X. lei (.X. Euro) și valoarea tutunului livrat cu care s-au descărcat gestiunile de materii prime (cont contabil 301 „Materii prime” - pe sucursale) în sumă totală de .X. lei.

b.10) Referitor la diferențele rezultate din ajustarea veniturilor pe care SC .X. SA le-ar fi obținut într-o tranzacție cu o entitate independentă având în vedere veniturile care trebuiau înregistrate în tranzacțiile desfășurate cu persoane afiliate, în conformitate cu prevederile art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 alin.(3) al

Anexei nr.1 din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au efectuat următoarele ajustări:

- în anul 2006, în sumă de .X. lei;
- în anul 2007 în sumă de .X. lei;
- în anul 2009 în sumă de .X. lei.

În anii 2005 și 2008, organele de inspecție fiscală nu au efectuat ajustări din analiza prețurilor de transfer deoarece au constatat că marja de profit a societății s-a încadrat între cuartila superioară și cea inferioară.

Cheltuielile nedeductibile constatate de organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate la datele: 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008 și 31.12.2009.

La data de 31.12.2009, ca urmare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au anulat pierderea fiscală înregistrată de societate în sumă de .X. lei și au stabilit suplimentar o bază impozabilă pentru calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei.

b.11) Pentru impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente .X. lei.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai-decembrie 2007, urmare a restrângerii activității, SC .X. SA a acordat salariaților disponibilizați sume din fondul de salarii sub forma de sprijin financiar constând în 6-12 salarii brute, în funcție de vechimea înregistrată în cadrul societății, potrivit prevederilor contractului colectiv de muncă pe anii 2006-2007, pentru care nu a constituit și nu a declarat contribuția la asigurările sociale, în conformitate cu prevederile Titlului III pct.68 lit.l) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.19 Cap.A din Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății următoarele:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, potrivit art.23 alin.(1) lit.a) din Legea

nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.101 alin. (1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și declarat eronat impozitul aferent veniturilor în sumă netă de .X. lei (500 Euro), realizate în perioada aprilie-septembrie 2006 pe teritoriul României, de persoana fizică nerezidentă .X., urmare a contractelor încheiate cu SC .X. SA, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) și art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile obținute din .X. de persoane fizice nerezidente, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

e) În timpul verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă obligația de plată reprezentând impozitul datorat pentru veniturile obținute de următoarele persoane juridice nerezidente: .X. SRL, .X. SRL și .X. (Italia), .X. și .X.(Germania), .X. (Elveția) și .X. (Belgia), pe considerentul că serviciile prestate de către aceste persoane pentru SC .X. SA nu reprezintă venituri impozabile, conform prevederilor Titlului V din Codul fiscal.

Pentru persoanele juridice nerezidente enumerate mai sus, urmare a solicitării de organele de inspecție fiscală a certificatelor de rezidență fiscală pentru persoanele nerezidente – furnizori de servicii externe potrivit legii, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, în copie, următoarele:

- pentru .X. (Elveția) și .X. (Italia), furnizori nerezidenți de consultanță fiscală, documente emise de Registrul Comerțului, respectiv Camera de Comerț din țara de origine și nu de organul fiscal competent în emiterea acestor înscrisuri;

- pentru .X. SRL Italia (servicii publicitare), .X. Belgia (servicii de consultanță) și .X. Germania (servicii de evaluare) au fost prezentate documente în limbă străină, împreună cu traducerile autorizate, dar ca și cele menționate anterior, nu conțin informațiile prevăzute de art.118 alin.

(2) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care să rezulte că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un alt stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile în .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat nici prevederile pct.15 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, prevederile art.12 lit.i), lit.j), lit.k) și lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.115 alin.(1) lit.i) și lit.k), art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ, precum și art.III alin.(5) din OUG nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul datorat pentru veniturile obținute de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a acordat tichete cadou către persoane fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii. Astfel, SC .X. SA a achiziționat de la SC .X. (.X.) tichete cadou care au fost înregistrate în evidențele contabile în conturile contabile 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 623.02.00 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

Din documentele puse la dispoziție și din declarația societății a rezultat faptul că tichetele cadou achiziționate au fost distribuite către distribuitori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere al beneficiarului, tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii sunt considerate venituri din alte surse impozabile, potrivit prevederilor art.78 și art.79 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.152 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât societatea nu a reținut, declarat și achitat impozitul aferent tichetelor cadou pentru beneficiarii veniturilor realizate din aceste bonuri valorice, persoane fizice, în afara unei relații generatoare de venituri din salarii, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar

impozit pe venituri din alte surse în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Aspecte procedurale:**

A.1) Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia au fost încălcate dispozițiile Codului de procedură fiscală care reglementează durata inspecției fiscale, având în vedere că inspecția fiscală generală a avut loc în perioada 16.12.2010-29.09.2014, în condițiile în care aceasta nu a fost suspendată, astfel încât nu a existat niciun motiv legal de prelungire a acesteia peste durata maximă de 6 luni, din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Potrivit art.104 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Durata efectuării inspecției fiscale*

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

*(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”*

De asemenea, se reține că termenul prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale este unul menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, iar în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

A.2) În ceea ce privește afirmația societății privind nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului contribuabilului de a fi ascultat, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.c), art.107 alin.(1) și art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, întrucât reprezentanților societății nu i-au fost aduse la cunoștință constatările intermediare, în ciuda faptului că inspecția fiscală a durat aproximativ 4 ani, iar explicațiile scrise solicitate au fost ocazionale și numai în ultimii doi ani ai inspecției fiscale, se rețin prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*, coroborate cu cele ale art.107 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se reține că potrivit cap.5 *„Discuția finală cu contribuabilul”* din Anexa 2 *„Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală”* la OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală”*, precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere”*.

Totodată, se reține că discuția finală are ca scop notarea tuturor aspectelor de către reprezentantul societății, și prezentarea de către organele de inspecție fiscală, în amănunt, a proiectului raportului de inspecție fiscală, a deficiențelor, constatărilor, a motivului de fapt și de drept încălcat, urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate, având în vedere toate documentele și informațiile furnizate de societate pe tot parcursul inspecției fiscale, precum și ca organele de inspecție fiscală să răspundă la întrebările puse și să analizeze punctele de vedere ale



participanților la discuția finală, reprezentantul societății formulând un punct de vedere cu privire la constatările consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală, punct de vedere asupra căruia organul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, trebuie să-și exprime opinia motivată, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la capitolul privind sinteza constatărilor inspecției fiscale.

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, precum și documentele anexate acestuia, se reține că data, locul și ora prezentării concluziilor au fost comunicate prin adresa înregistrată la societate sub nr..X./29.09.2014 (Anexa nr.134 la raportul de inspecție fiscală), fiind stabilită data discuției finale referitoare la constatările și consecințele lor fiscale urmare a inspecției fiscale efectuate, pentru ziua de 29.09.2014, ora 16.00 la sediul societății. Tot cu această ocazie, organele de inspecție fiscală au înaintat reprezentantului societății draftul raportului de inspecție fiscală, însoțit de anexele privind modul de calcul al diferențelor suplimentare. Prin adresa nr..X./29.09.2014, înregistrată la societate la ora 17,10 (Anexa nr.135 la raportul de inspecție fiscală), reprezentantul societății susține că nu a primit draftul raportului de inspecție fiscală, astfel că nu are cunoștință de concluziile și constatările organelor de inspecție fiscală, pentru a fi în măsură să poarte discuția finală.

De asemenea, se reține că în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului, au solicitat explicații scrise, potrivit prevederilor pct.91.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„91.1. Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului.”*

Astfel, din analiza anexelor la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat toate argumentele și dovezile prezentate de societate în procedura de ascultare a contribuabilului, pe tot parcursul desfășurării acțiunii de verificare, aspect care rezultă din solicitările înaintate de organele de inspecție fiscală în vederea prezentării de informații suplimentare anexate, precum și din răspunsurile formulate de reprezentantul societății.

Prin urmare, se reține că societatea a fost informată constant, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, conform art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală.

A.3) În ceea ce privește excepția invocată de către societate referitoare la faptul că singurul an fiscal care putea face obiectul inspecției fiscale este anul 2009, astfel că obligațiile fiscale aferente anilor fiscali 2005-2008 au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu încălcarea normelor de procedură fiscală, a dispozițiilor art.91 alin.(1) și alin.(2) art.92 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, organul de soluționare a contestației reține:

Art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 91

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

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

“Art. 23

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligațiile fiscale aferente anilor fiscali 2005-2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul obligațiilor fiscale este în strânsă legătură cu momentul în care s-a

născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. Baza impozabilă se constituie la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă se nasc la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea declarațiilor fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit pct.I alin.1 din Anexa nr.2 "*Instrucțiuni pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă"* la OMFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă":

*"1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*

*a) până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură;*

*b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit, care nu se încadrează la lit. a)."*

Astfel, se reține că pentru impozitul pe profit aferent anului 2005, declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2006, dacă până la această dată contribuabilul a definitivat închiderea exercițiului financiar anterior sau până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul 2005, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2007.

Cu privire la TVA, potrivit Anexei nr.2 "*Instrucțiuni pentru completarea formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată"* la OMFP nr.256/2004 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "*Decont de taxă pe valoarea adăugată"* :

*"Formularul "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se depune la organul fiscal competent, la următoarele termene:*

*a) lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este luna calendaristică, potrivit prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;[...]"*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că perioada fiscală, din punct de vedere al TVA, pentru SC .X. SA, pentru anul 2005, este luna calendaristică. Prin urmare, pentru TVA aferentă primei perioade de raportare a anului 2005, decontul de TVA se depune până la data de 25.02.2005, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2006.

Cu privire la contribuția datorată bugetului asigurărilor pentru șomaj, potrivit art.2 din Anexa nr.1 *“Procedura privind declararea lunară de către angajatori a evidenței nominale a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj”* la OMMSS nr.405/2004 pentru aprobarea Procedurii privind declararea lunară de către angajatori a evidenței nominale a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj:

*“Declarația lunară se depune/transmite, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale și/sau veniturile de natura acestora, la agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană, respectiv a municipiului .X., în a cărei rază teritorială se află sediul angajatorului persoană juridică sau domiciliul angajatorului persoană fizică.”*

Astfel, se reține că declarația privind contribuția datorată bugetului asigurărilor pentru șomaj pentru luna ianuarie 2005, se depune până la data de 25.02.2005, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2006.

De asemenea, se reține că potrivit Anexei nr.2 *„Instrucțiuni la de completare a formularului 100 “Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, cod .X.”* la OMFP nr.281/2004 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 100 Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat, cod .X.:

*“1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de plătitorii de impozite, taxe și contribuții sociale cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, astfel:*

*1.1. Lunar, până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare lunii la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând:[...]*

*d) impozit reținut la sursă, conform legislației specifice privind impozitul pe venitul persoanelor fizice: impozit pe veniturile din salarii, [...] impozit pe alte venituri ale persoanelor fizice; [...]*

*f) impozit pe veniturile obținute din .X. de nerezidenți, persoane fizice/juridice, conform titlului V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; [...]*

- l) contribuții sociale datorate de angajator;*
- m) contribuții sociale reținute de la asigurări;[...]*

Astfel, se reține că declarația privind contribuția datorată bugetului general consolidat pentru luna ianuarie 2005, se depune până la data de 25.02.2005, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2006.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că inspecția fiscală a început la data de 16.12.2010, conform datei înscrise în registrul unic de control, dată de la care prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a suspendat, conform prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Termenele de prescripție prevăzute la art.91 se suspendă: [...]*

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

se reține că organele de inspecție fiscală au emis decizie de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anilor 2005-2008, înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani și, pe cale de consecință, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu este prescris în raport de data începerii inspecției fiscale.

Prin urmare, întrucât argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014.

## **B) Aspecte de fond:**

**B.1).** Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./28.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește măsura dispusă la punctul C al acesteia, respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de **.X. lei**, precum și împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de .X. lei;

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din alte surse,
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente,
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr..X./27.11.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale generale pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009 la SC .X. SA, finalizată cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 și Decizia de impunere nr..X./30.09.2014, organele de inspecție fiscală au identificat unele situații susceptibile de a întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni de evaziune fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele:

- cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei în baza unor facturi primite de la furnizori interni fără justificarea realității prestării serviciilor în cauză;
- cheltuieli în sumă de .X. lei în baza unor facturi primite de la persoane fizice nerezidente pentru care societatea nu a prezentat documente care să probeze necesitatea și realitatea serviciilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei în baza unor facturi primite de la persoane juridice nerezidente pentru care societatea nu a prezentat documente care să probeze necesitatea și realitatea respectivelor cheltuieli și nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând „acordare de premii” pentru care societatea nu a prezentat documente care să dovedească realitatea operațiunilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unui premiu plătit sub formă de compensație, pentru care societatea nu a prezentat documente care să ateste realitatea operațiunilor;

- cheltuieli în sumă de .X. lei, pentru care societatea nu a prezentat documente realitatea operațiunilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei având explicația „țigări publicitate”, reprezentând retrageri din producția proprie, fără ca societatea să justifice cu documente realitatea operațiunilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând bonusuri acordate distribuitorilor, pentru care societatea nu a prezentat documente care să ateste realitatea operațiunilor;
- cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând diferențe de preț, fără documente din care să rezulte realitatea operațiunilor;
- TVA în sumă de .X. lei fără a prezenta documentul de achiziție;
- societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei aferentă Campaniei publicitare „.X.”;
- societatea nu a reținut și achitat impozitul cu regim de reținere la sursă în sumă de .X. lei, pentru persoanele fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii reprezentând tichete cadou acordate în perioada 2007-2011 în valoare de .X. lei.
- societatea a calculat și declarat eronat impozitul aferent veniturilor în sumă netă de .X. lei (.X. Euro), realizate în perioada aprilie-septembrie 2006 pe teritoriul României, de persoana fizică nerezidentă .X., urmare a contractelor încheiate cu SC .X. SA, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile obținute din .X. de persoane fizice nerezidente, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru persoanele juridice nerezidente: .X. SRL Italia și .X. Belgia, societatea a prezentat documente din analiza carora nu rezultă că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un alt stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile în .X..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de .X. lei și au stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA, venituri din alte surse, impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente și impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente și au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr..X./27.11.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 și Dispoziției nr..X./28.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor efectuate, fiind identificate unele situații susceptibile de a întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni de evaziune fiscală.

Având în vedere cele constatate, s-au consolidat suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la crearea unui mecanism economico-financiar obscur în contextul disimulării realității a cărui scop a fost atât necolectarea TVA, exercitarea dreptului de deducere în mod nelegal a TVA cât și prin prisma cheltuielilor cu consecința diminuării obligațiilor la bugetul de stat la capitolul TVA, cât și la impozit pe profit și impozit pe veniturile din alte surse, fapt ce a condus la formularea plângerii penale.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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 conștă, 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 de Casație și Justiție 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, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică **problema realității operațiunilor economice declarate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății privind realitatea operațiunilor desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului

*de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr..X./27.11.2014, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X. SA, referitoare la diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de .X. lei și stabilirea în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA, venituri din alte surse și accesorii aferente, ce fac obiectul atât al Deciziei de impunere nr.F-MC nr..X./30.09.2014, Dispoziției nr..X./28.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cât și al contestației societății împotriva acestora.

Totodată, în plângerea penală anterior precizată se menționează că organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au avut drept consecințe anularea pierderii fiscale înregistrată de societate în evidențele sale contabile la data de 31.12.2009 în sumă de .X. lei și stabilirea în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA, venituri din alte surse și accesorii aferente, însă organul de soluționare a contestației va dispune soluția de suspendare a soluționării contestației și pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente, impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente, întrucât măsura impozitării veniturilor obținute de persoanele fizice și juridice nerezidente este în strânsă corespondență cu acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil. Astfel, se reține că organul de soluționare a contestației **se află în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.**

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) și art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției nr..X./28.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește măsura dispusă la punctul C al acesteia, respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de **.X. lei**, precum și împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din alte surse,

- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente,
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, până la finalizarea laturii penale.

Astfel, procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

**“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.**

## **B.2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei,

- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă pentru sumele acordate de SC .X. SA salariaților disponibilizați se datorează contribuții sociale, în condițiile în care sursa fondurilor pentru acordarea acestor drepturi bănești o constituie fondul de salarii.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada mai-decembrie 2007, urmare a restrângerii activității, SC .X. SA a acordat salariaților disponibilizați sume din fondul de salarii sub forma de sprijin financiar constând în 6-12 salarii brute, în funcție de vechimea înregistrată în cadrul societății, potrivit prevederilor contractului colectiv de muncă pe anii 2006-2007, pentru care nu a constituit și nu a declarat contribuția la asigurările sociale, în conformitate cu prevederile Titlului III pct.68 lit.l) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.19 Cap.A din OMMSS nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății următoarele:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, potrivit art.23 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.101 alin. (1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, potrivit art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea

nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, în ceea ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, se rețin prevederile art.5 alin.(1) lit.a), art.96 alin.(1) lit.a) și art.101 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.346/2002 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2006, care precizează:

*“ART. 5*

*(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi*

*a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;”*

*“Art. 96*

*(1) Datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale următorii:*

*a) angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la art. 5 și 7;”*

*“Art. 101*

*(1) Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la art. 5 și 7 datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate.”*

*“(3) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale nu se aplică asupra sumelor reprezentând:*

*a) prestații de asigurări sociale care se suportă din fondurile asigurărilor sociale sau din fondurile angajatorului și care se plătesc direct de către acesta, potrivit legii;*

*b) drepturile plătite potrivit dispozițiilor legale în cazul desfacerii contractelor individuale de muncă, al încetării calității de funcționar public sau de membru cooperador, altele decât cele acordate potrivit legii pentru perioada de preaviz;*

*c) diurnele de deplasare și de delegare, indemnizațiile de delegare, detașare și transfer, precum și drepturile de autor;*

*d) sumele reprezentând participarea salariaților la profit;*

*e) premii și alte drepturi exceptate prin legi speciale.”*

Art.101 alin.(3) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.10.2007, s-a modificat astfel:

*“(3) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale nu se aplică asupra sumelor reprezentând:*

*a) prestații suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat, inclusiv cele acordate pentru accidente de muncă și boli profesionale;*

*b) diurnele de deplasare și de delegare, indemnizațiile de delegare, detașare și transfer, precum și drepturile de autor;*

*c) participarea salariaților la profit."*

Celelalte prevederi citate mai sus, respectiv art.5 alin.(1) lit.a), art.96 alin.(1) lit.a) și art.101 alin.(1) lit.a) au fost menținute și prin Legea nr.346/2002 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în forma în vigoare de la data de 01.10.2007, respectiv data când această lege a fost republicată.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că toate persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă sunt asigurate în mod obligatoriu în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

De asemenea, se reține faptul că angajatorii, în calitatea lor de contribuabili, datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pe care o calculează la suma veniturilor brute realizate lunar de asigurați, cu excepția sumelor menționate la art.101 alin.(3) citat mai sus.

Totodată, se reține că compensațiile bănești acordate salariaților disponibilizați au fost prevăzute în contractul colectiv de muncă al SC .X. SA, nefiind acordate în baza unei legi specifice (cum ar fi OUG nr.98/1999 privind protecția socială a persoanelor ale căror contracte individuale vor fi desfăcute ca urmare a concedierilor colective sau actele normative specifice în cazul privatizării/restructurării diferitelor societăți de stat), contractul colectiv nereprezentând o dispoziție legală, astfel că acestea nu se încadrează la excepțiile enumerate mai sus la art.101 alin.(3).

Prin urmare, rezultă că sumele acordate salariaților disponibilizați din fondul de salarii sub forma de sprijin financiar constând în 6-12 salarii brute, se includ în fondul total de salarii brute lunare realizat la care SC .X. SA, astfel că societatea avea obligația de a calcula, înregistra și declara contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, precum și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, se rețin prevederile art.5 alin.(1), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a) și art.31 alin.(6) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 27.04.2007, care precizează:

*"Art. 5*

(1) *În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;"*

*"Art. 18*

*(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:*

*a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;*

*b) angajatorii;"*

*"Art. 22*

*(1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații prevăzuți la art.5 alin.(1) pct.I și II și de angajatorii acestora se fac lunar de către angajatori."*

*"Art. 23*

*(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:*

*a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art.5 alin.(1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II;"*

*"Art. 24*

*(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II."*

*"Art. 31*

*(6) Nereșinerea și nevărsarea de către angajatori a contribuției individuale de asigurări sociale, prevăzută la art.21 alin.(2) și la art.22 alin.(1), constituie stopaj la sursă și generează plata unor penalități, potrivit reglementărilor legale în vigoare."*

La pct.18 și pct.19 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.19/2000, aprobate prin OMMSS nr.340/2001, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, se prevede:

*"Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale a asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI din lege*

*18. Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul persoanelor care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă [...]*



19. Prin sintagma salariile individuale brute realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă se înțelege:

a) salariile de bază brute corespunzătoare timpului efectiv lucrat în program normal și suplimentar (inclusiv indexări, compensații - numai cele incluse în salariul de bază conform legii -, indemnizații de conducere, salarii de merit și alte drepturi care, potrivit actelor normative, fac parte din salariul de bază);

b) sporurile, indemnizațiile și sumele acordate sub formă de procent din salariul de bază brut sau sume fixe, indiferent dacă au caracter permanent sau nu;

c) sumele plătite din fondul de salarii pentru timpul nelucrat (concedii de odihnă, indiferent de perioada efectuării, concedii de studii, zile de sărbători, evenimente familiale deosebite, întreruperi ale lucrului din motive neimputabile salariaților);

d) sumele acordate cu ocazia ieșirii la pensie, plătite din fondul de salarii;

e) premiile anuale și cele din cursul anului sub diferite forme, altele decât cele reprezentând participarea salariaților la profit;

f) drepturile în natură acordate salariaților sub formă de remunerație;

g) sumele plătite din fondul de salarii conform legii sau contractelor colective de muncă (al 13-lea salariu, prime de vacanță, aprovizionare de iarnă, prime acordate cu ocazia sărbătorilor naționale sau religioase etc.);

h) alte adaosuri la salarii, aprobate prin lege sau stabilite prin contractele individuale ori colective de muncă, plătite din fondul de salarii.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că toate persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă sunt asigurate în mod obligatoriu în sistemul public de asigurări sociale.

De asemenea, se reține faptul că angajatorii în calitatea lor de contribuabili datorează contribuția la fondul de asigurări sociale de stat pe care o calculează la fondul total de salarii brute realizate de asigurați.

În consecință, compensațiile bănești acordate salariaților disponibilizați se includ în fondul total de salarii brute lunare realizat, la care SC .X. SA avea obligația de a calcula, înregistra și declara contribuția la fondul de asigurări sociale datorată de angajator, precum și contribuția individuală de asigurări sociale.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, se rețin prevederile art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 28.03.2007, care precizează:

*“(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.*

*(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”*

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au obligația să calculeze și să vireze la fond contribuția stabilită de lege datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

Prin urmare, se reține că SC .X. SA avea obligația de a calcula, înregistra și declara contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

Referitor la contribuțiile sociale sunt aplicabile prevederile art.109 alin.(6), alin.(7) lit.a) și alin.(8) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, care stipulează:

*“(6) Contribuțiile sociale administrate de Ministerul Finanțelor Publice, după calcularea și reținerea acestora conform reglementărilor legale în materie, se virează până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se efectuează plata drepturilor salariale.*

*(7) Prin derogare de la dispozițiile legale în vigoare privind termenele de plată, impozitele și contribuțiile aferente veniturilor din salarii se plătesc astfel:*

*a) trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului, de către contribuabilii persoane juridice care au statut de microîntreprindere, în condițiile Legii nr.346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, precum și de către persoanele fizice care desfășoară activități independente;”*

*“(8) Contribuabilii prevăzuți la alin. (7) au obligația să declare impozitele și contribuțiile aferente veniturilor din salarii până la termenul de plată.”*

Totodată potrivit art.22 din același act normativ:

*“Obligațiile fiscale*

*Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

*a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*d) obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;*

*f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”,*

iar la art.80 alin.(3), se precizează:

*“Forma și conținutul declarației fiscale[...]*

*(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.[...]”*

Prevederile citate mai sus, au fost menținute și prin art.22 art.82 alin.(3) și art.111 alin.(6), alin.(7) lit.a) și alin.(8) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în forma aplicabilă începând cu data de 31.07.2007, respectiv data când această lege a fost republicată, precum și în forma aplicabilă începând cu data de 01.10.2007.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.j) din Codul fiscal, în vigoare în momentul acordării plăților compensatorii, sumele reprezentând plăți compensatorii, primite de persoanele ale căror contracte de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Tratatamentul fiscal aplicabil în cazul veniturilor din „compensațiile bănești individuale acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă” este reglementat la Capitolul III „Venituri din salarii” din Titlul III al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile art.55 alin. (1) din actul normativ enumerat mai sus, sunt considerate venituri din salarii *„toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă”*.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.55 alin.(4) din Codul fiscal, legiuitorul a enumerat, cu caracter limitativ, veniturile pe care le poate primi o persoană fizică, reprezentând sume care nu sunt incluse în veniturile salariale ale acesteia și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile art.55 alin. (4) lit.j) din Codul fiscal, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, numai plățile compensatorii *„calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, precum și sumele reprezentând plățile compensatorii , calculate pe baza salariului mediu net pe economie, primite de personalul civil din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională la încetarea raporturilor de muncă sau de serviciu, ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, acordate potrivit legii”*.

Totodată, potrivit pct.68 lit.l) din HG nr.44/2004, dat în aplicarea art.55 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că compensațiile bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă reprezintă venituri din salarii și se impozitează.

Prin urmare, se reține că lit.l) a pct.68, dat în aplicarea art.55 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu adaugă la textul lit.j) de la art.55 din Codul fiscal, întrucât prima se referă la compensații bănești acordate potrivit contractului de muncă, iar cea din urmă are strictă interpretare referindu-se numai la plățile compensatorii acordate potrivit legii.

În același sens s-a exprimat și Ministerul Finanțelor Publice, Direcția Legislație Impozite Directe prin adresa nr..X./24.06.2009 transmisă Guvernului României, Departamentul pentru Relația cu Parlamentul, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina SC .X. SA contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, și contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, pentru sumele compensatorii acordate salariaților disponibilizați, precum și accesoriile aferente, potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”, atât timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art. 216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

**B.3) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea acesteia depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA datorează TVA în sumă de .X. lei, calculată asupra accizelor stabilite suplimentar conform RIF nr..X./14.06.2011

Întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Autorității Naționale Vamale, Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă diferențelor lunare între totalul livrărilor către terți și declarația de acciză aferentă în perioada 2005-2006;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei în sumă de .X. lei;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă valorii de vânzare a tutunului în sumă de .X. lei, având în vedere că tranzacția nu este o operațiune intracomunitară;

- TVA în sumă de .X. lei calculată asupra accizelor în sumă de .X. lei aferentă contractelor de procesare încheiate cu partenerii interni: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei stabilită suplimentar în sumă de .X. lei pentru țigarele constatate lipsă din gestiunea Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei, stabilită de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizelor suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X.;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă accizelor suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de control ale ANV .X. la Sucursala .X..

Totodată, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SA susține că sumele stabilite suplimentar de plată, constând în TVA la accize și obligații fiscale accesorii, sunt nelegale întrucât a inițiat demersurile de contestare, mai întâi pe cale administrativă, apoi în justiție, decizia de impunere fiind anulată în mare parte, de către instanța de contencios administrativ.

Având în vedere cele susținute de contestatară, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La data de 14.06.2011 a fost încheiată Decizia de impunere nr.26 de către Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X.,

prin care s-au stabilit obligații în suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente accizelor.

Împotriva Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., societatea a formulat contestație administrativă, în condițiile art.205 din Codul de procedură fiscală.

Prin Decizia nr..X./08.02.2012, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei accize și .X. lei accesorii aferente accizelor.

Împotriva Deciziei nr..X./08.02.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor și a Deciziei de impunere nr..X./14.06.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., SC .X. SA a formulat acțiune în instanță.

Potrivit extrasului de pe portalul Curții de Apel .X. din data de 12.08.2015, anexat în copie la dosarul contestației, se reține că prin Hotărârea nr..X./2014 pronunțată în dosar nr..X./X./2012, Curtea de Apel .X., Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, a admis în parte acțiunea societății, în sensul că a anulat parțial Decizia nr..X./08.02.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor și Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă de Direcția Regională de Accize și operațiuni Vamale .X., în ceea ce privește accizele în sumă de .X. lei și a menținut Decizia nr..X./08.02.2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor și Decizia de impunere nr..X./14.06.2011 emisă de Direcția Regională de Accize și operațiuni Vamale .X., în ceea ce privește accizele în sumă de .X. lei.

Potrivit extrasului de pe portalul Înaltei Curți de Casație și Justiție din data de 12.08.2015, anexat la dosarul contestației, se rețin următoarele:

- dosar nr..X./2012 la ÎCCJ: 14.01.2015;
- obiectul dosarului: contestație act administrativ fiscal;
- stadiu procesual: recurs;
- Secția de Contencios Administrativ și Fiscal;
- părțile în dosar: .X., SC .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

**În drept**, art.214 alin.(1) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]*

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare pot suspenda soluționarea cauzei atunci când soluționarea acesteia depinde în tot sau în parte de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Având în vedere cele reținute și detaliate la situația de fapt, precum și temeiurile de drept invocate în prezenta decizie, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța în cauza supusă soluționării pe cale administrativă de atac înainte de a se finaliza acțiunea în instanță, întrucât obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, respectiv TVA în sumă de .X. lei au fost calculate asupra accizelor stabilite suplimentar conform RIF nr..X./14.06.2011 emis de Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., raport ce face obiectul dosarului nr. .X./X./2012 înregistrat la data de 14.01.2015 pe rolul Înaltei Curți de Casție și Justiție–Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat soluția ce urmează a fi pronunțată de instanța de judecată competentă, în condițiile în care instanța de judecată urmează a se pronunța cu privire la accizele stabilite suplimentar conform RIF nr..X./14.06.2011 emis de Direcția Regională pentru Accize și operațiuni vamale .X., fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între sentința civilă și cea administrativă, care ar putea determina afectarea ordinii publice, cu toate consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale menționate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive de către instanța judecătorească, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza RIF nr.F-MC .X./30.09.2014, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,



procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care SC .X. SA sau organele de inspecție fiscală, vor prezenta dovada finalizării, prin epuizarea tuturor căilor de atac prevăzute de lege, a acțiunii formulate de SC .X. SA având drept obiect anularea actelor administrative prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând accize, în condițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**B.4) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizor, reprezentând servicii, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea serviciilor și măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, astfel:

a) TVA în sumă de .X. lei aferentă costurilor rezultate din serviciile și onorariile notariale aferente autentificării actelor constitutive ale SC .X. SRL și SC .X. SRL de către "Birou Notar .X.", și contractelor de ipotecă încheiate în favoarea .X. SA din care a rezultat faptul că SC .X. SA a înlesnit acordarea unor credite bancare altor societăți cu care aceasta a derulat tranzacții comerciale;

b) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din înregistrarea și autentificarea la ".X." a actelor constitutive în vederea înființării: SC .X. SA și SC .X. SRL, costuri ce nu au fost recuperate de la beneficiarii direcți ai acestor servicii;

c) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din înregistrări de documente și încheieri de autentificare efectuate la Biroul Notarilor Publici ".X.", în vederea acordării facilității de credit altor agenți economici, în care SC .X. SA, în calitate de garant ipotecar, a încheiat contracte de ipotecă cu și în favoarea .X. SA;

d) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./05.06.2006 încheiat cu SC .X. SRL având ca obiect: servicii de mutare de către prestator în beneficiul beneficiarului a 20 de uscătoare de tutun (inclusiv demontarea și montarea instalațiilor electrice, de gaz și de apă) din localitatea .X. în localitatea .X., întrucât

organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA;

e) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul nr..X./13.03.2006 încheiat cu .X. având ca obiect *“evaluarea impactului de comercializare a brandurilor și produselor de tutun aportate de .X. UE/2003 .X. la SC .X. SA în .X. și alte piețe externe”*, pentru care societatea nu a prezentat justificări privind necesitatea și scopul serviciilor prestate de către furnizor;

f) TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./19.01.2009 reprezentând energie activă emisă către sucursala SC .X. SA, Fabrica de Fermentare Tutun .X., pentru perioada 03.09.2008-03.12.2008, în condițiile în care societatea nu a mai desfășurat niciun fel de activitate în sucursala menționată începând cu data de 01.01.2008;

g) TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor rezultate din contractul de locațiune nr..X./03.07.2006 încheiat cu SC .X. SRL, având ca obiect închirierea unor mijloace de transport persoane pentru a fi folosite de locatar și suportarea de către SC .X. SA a cheltuielilor rezultate cu combustibilul consumat lunar, prin utilizarea cardurilor .X. preluate odată cu autoturismele, în condițiile în care din documentele prezentate (contract, act adițional, facturi primite și fișa analitică de cont) nu justifică faptul că serviciile de închiriere a mijloacelor auto au fost prestate în folosul societății, aceasta nefurnizând dovezi cu privire la necesitatea acestora în sensul obținerii de beneficii ca urmare a achiziționării serviciilor de locațiune pentru mijloacele de transport, a utilității acestora.

**În drept**, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.06.2006-31.12.2006, precizează:

***“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:***

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, precizează:

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

Totodată, art.145 alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, stipulează:

**„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]**”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.51 alin.(1) și alin. (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 04.07.2005-31.12.2006, care precizează:

*“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.*

*(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare.”*

Începând cu data de 01.01.2007, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, precizează:

**“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 sau serviciilor care i-au**

***fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5);”***

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii TVA, astfel:

***“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”***

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

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

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

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

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

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, reprezentând servicii, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.09.2014, se reține că pentru justificarea prestării și utilității serviciilor facturate de furnizori, organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestată prezentarea de documente justificative, potrivit prevederilor art.56 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică:

*“Prezentarea de înscrisuri:*

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. [...].”*

Întrucât, urmare solicitării, societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, organul de soluționare a contestației reține că aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, documente cu caracter specific, din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea

unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a TVA.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, întrucât TVA devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a serviciilor cu documente.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prestarea efectivă a serviciilor pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia pentru serviciile care i-au fost prestate, TVA deductibilă aferentă acestor servicii era exigibilă, având în vedere că prestatorii de servicii au emis facturi și au colectat TVA pentru aceste servicii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acordarea dreptului de deducere nu este condiționată doar de obligația de a colecta TVA.

Mai mult, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă și poartă răspunderea juridică și fiscală pentru realitatea și corectitudinea datelor înregistrate, iar în situația în care se solicită TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA conform prevederilor Codului fiscal.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități

taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II – Impozitul pe profit (art.21 alin.(4) lit.m), pct.48), respectiv: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață, și nu la Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că la art.16 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca, în vederea evitării paralelismelor, în procesul de legiferare este interzisă instituirea aceluiași reglementări în mai multe articole sau alineate din același act normativ ori în două sau mai multe acte normative.

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

De asemenea, se reține că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de

deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei *serviciul să fie prestat*, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./09.03.2013, anexată în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu i-au acordat dreptul de deducere al TVA, prin raportare la dispozițiile legale din cadrul Titlului II "Impozit pe profit" al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) (în vigoare în anul 2006), art.145 alin.(2) lit.a) (în vigoare în perioada 2007-2008) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că serviciile achiziționate au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./30.09.2014, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru TVA în sumă de .X. lei.

**B.5) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările de bunuri facturate către .X. cu sediul în Insulele .X., SC .X. SA beneficiază de scutire de TVA, în condițiile în care,**



**nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, pentru aceste operațiuni, societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru a justifica regimul de scutire.**

**În fapt**, în perioada martie-iunie 2007, SC .X. SA a emis facturi către .X. cu sediul în Insulele .X., având mențiunea „*scutit cu drept de deducere cf.art.143 (2)*”.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul bunurilor livrate deținea un reprezentant fiscal desemnat pe teritoriul României.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin livrarea bunurilor fără a fi îndeplinite condițiile pentru a beneficia de scutirile prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile prezentate mai sus, reprezintă livrări de bunuri efectuate cu plată în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că, pentru livrările efectuate către .X. cu sediul în Insulele .X., SC .X. SA avea obligația de a emite facturile de bunuri către reprezentantul fiscal desemnat SC .X. SRL pe teritoriul României de către .X. cu sediul în Insulele .X., în conformitate cu prevederile art.150 alin.(4), art.154 alin.(6) și art.155 alin.(5) lit.g) din Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...]**”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>A</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care la art.10 alin.(1) precizează:

**„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu**

**excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru, și după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factura care trebuie să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru, și după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Se reține că, în timpul verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările în speță, nu au fost îndeplinite condițiile pentru a beneficia de scutirile prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că aceste operațiuni reprezintă livrări de bunuri efectuate cu plată în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru livrările efectuate către .X. cu sediul în Insulele .X., SC .X. SA avea obligația de a emite facturile de bunuri către reprezentantul fiscal desemnat SC .X. SRL pe teritoriul României de către .X. cu sediul în Insulele .X..

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele prevăzute de lege pentru a justifica regimul de scutire de TVA, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documentele prevăzute de lege pentru a justifica regimul de scutire, respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia aceste livrări au fost efectuate cu respectarea dispozițiilor Codului fiscal privind livrările intracomunitare de bunuri, acestea beneficiind de scutirea de TVA cu drept de deducere în condițiile prevăzute de art.143 alin.(2) din Codul fiscal, având în vedere că acest regim fiscal aplicabil a fost menționat și pe facturile emise de SC .X. SA către .X., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât simpla mențiune pe facturi a faptului că acestea au fost emise în regim de scutire, nu este suficientă pentru a beneficia de scutirea de TVA. Astfel, se reține că, pentru a beneficia de scutirea de TVA pentru livrările facturate, societatea avea obligația să prezinte documentele stipulate expres la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006, citat mai sus.

De asemenea, în speță se rețin și prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA. Astfel, potrivit prevederilor alin.(1) al acestui articol, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

Totodată, potrivit prevederilor alin.(9) al art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

Din coroborarea textelor de lege citate mai sus, se reține că livrarea intracomunitară reprezintă transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de beneficiar ori de o altă persoană în contul acestora.

Prin urmare, afirmația societății potrivit căreia operațiunea *“în speță a avut loc o livrare intracomunitară, astfel că acesta nu reprezintă o operațiune taxabilă pe teritoriul României”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, atât timp cât societatea nu a înțeles să-și argumenteze afirmația, respectiv să prezinte documente de transport din care să rezulte fără echivoc faptul că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în

mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.6) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează această sumă, în condițiile în care a procedat la diminuarea TVA colectată inițial, în baza unor note contabile, fără a comunica aceste operațiuni beneficiarului.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) în baza unei note contabile, la data de 28.02.2007, societatea a procedat la scăderea TVA colectată în sumă de .X. lei înscrisă în factura inițială de avans nr..X./21.12.2006 emisă către SC .X. SRL, fără să emită o factură care să fie transmisă beneficiarului, astfel că acesta din urmă, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura emisă inițial și transmisă (de avans), fără să înregistreze și stornarea acestei operațiuni în lipsa unui document emis de furnizor.

b) în perioada oct.2006-dec.2008, societatea a înregistrat cu nota contabilă, bonusurile în sumă de .X. lei acordate distribuitorilor SC .X. SRL și SC .X. SRL în contul 623.02 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, prin intermediul contului 473 "Decontări din operații în curs de clarificare", diminuând totodată și TVA colectată prin nota contabilă, în roșu, 411 „Clienți” = 4427 „TVA colectată”, cu suma de .X. lei, fără să aibă la bază un document justificativ.

**În drept**, potrivit art.138 lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 26.08.2006:

***“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:***

**a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor; [...]**

**c) în situația în care reducerile de preț, prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a), sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor[...]"**

Prevederile citate mai sus, au fost menținute și prin art.138 lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007-2008.

Totodată, se reține că prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.160 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“(2) În situațiile prevăzute la art. 138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea. [...]"**

Prevederile citate mai sus la art.160 alin.(2) sunt similare cu cele prevăzute la art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează procedura de aplicare a prevederilor art.138, respectiv, potrivit pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

**“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau,**

***după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. [...]***

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care a fost emisă o factură și ulterior, operațiunea a fost anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, baza de impozitare se ajustează, respectiv se reduce.

În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, raportate la constatările organelor de inspecție fiscală detaliate la situația de fapt, și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a) Potrivit Anexei nr.80 la raportul de inspecție fiscală, respectiv „Fișa de cont”, se reține că la data de 28.02.2007, printr-o notă contabilă, societatea a procedat la scăderea TVA colectată înscrisă în factura inițială de avans nr..X./21.12.2006 emisă către SC .X. SRL, fără să emită o factură care să fie transmisă beneficiarului, potrivit pct 69 alin. (4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor de stornare, care stipulează:

*“69. (4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”*

Referitor la afirmația societății potrivit căreia împrejurarea că beneficiarul nu a stornat la rândul său această factură de avans și nici TVA deductibilă aferentă acestui avans nu poate fi imputată SC .X. SA, întrucât aceasta nu poate fi făcută răspunzătoare pentru comportamentul fiscal al beneficiarului, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative este obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, iar în cazul de față, SC .X. SA a efectuat unilateral această operațiune, respectiv a stornat TVA dintr-o factură de avans emisă inițial, printr-o notă contabilă, fără să

emită factură de storno potrivit prevederilor legale, care să-i fie comunicată beneficiarului.

b) În ceea ce privește operațiunea înregistrată prin nota contabilă în contul 623.02 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, prin intermediul contului 473 "Decontări din operații în curs de clarificare", în sumă de .X. lei, precum și diminuarea TVA colectată prin nota contabilă în roșu, 411 „Clienți” = 4427 „TVA colectată”, cu suma de .X. lei, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente pentru a justifica această operațiune.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele prevăzute de lege pentru a justifica stornarea TVA colectată inițial, respectiv facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, care să fie transmise și beneficiarului și contracte încheiate între părți, în care să fie reglementată acordarea bonusurilor, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documentele prevăzute de lege, respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia cheltuielile cu bonusurile acordate distribuitorilor, nu intră în baza de impozitare a TVA, invocând în acest sens prevederile art.128 alin.(8) lit.e) și art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că aceste prevederi la care face referire societatea, reglementează alte categorii de excepții față de cele acordate de SC .X. SA.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA colectată în sumă de .X. lei.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.7). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA, se reține că stabilirea de accesorii aferente TVA, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.4) - pct.B6) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente TVA, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

**B.8) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează această sumă, în condițiile în care nu prezintă certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din statele de rezidență ale beneficiarilor de venit care să ateste rezidența fiscală a acestora în perioada în care s-au derulat plățile la extern.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2005-2009, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă obligația de plată reprezentând impozitul datorat pentru veniturile obținute de următoarele persoane juridice nerezidente: .X. SRL și .X. (Italia), .X. și .X.(Germania) și .X. (Elveția).

Pentru persoanele juridice nerezidente enumerate mai sus, urmare a solicitării adresată de organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, certificate de rezidență fiscală pentru persoanele nerezidente.



Astfel, având în vedere că societatea nu se încadrează în prevederile art.115 alin.(1) lit.i) și lit.k), art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) și art.118 alin.(2) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.III alin.(5) din OUG nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pct.15 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul datorat pentru veniturile obținute de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept,** art.115 alin.(1) lit.i) și lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2005, stipulează:

**“(1) Veniturile impozabile obținute din .X., indiferent dacă veniturile sunt primite în .X. sau în străinătate, sunt: [...]**

**i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în .X.;[...]**

**k) venituri din servicii prestate în .X. [...]**”

Prevederile citate mai sus, au fost menținute și prin art.115 alin.(1) lit.i) și lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2005-2009.

De asemenea, la art.116 alin.(2) lit.c) și alin.(5) din același act normativ, este prevăzut:

**„Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din .X. de nerezidenți**

**(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din .X. se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.**

**(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute: [...]**

**c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din .X., așa cum sunt enumerate la art. 115 [...]**”

**(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca**

***Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți [...]***

Începând cu data de 01.01.2006, cota de impozit aplicată veniturilor obținute de nerezidenți devine 16% potrivit art.III alin.(5) din OUG nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

*“(5) Cota de impozit de 16% se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2006 și pentru veniturile realizate de persoanele fizice și juridice nerezidente, prevăzute la art.115, cu excepția veniturilor obținute din jocuri de noroc pentru care se menține cota de impozit de 20% .”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că nerezidenții care obțin venituri din .X. au obligația de a plăti un impozit calculat prin aplicarea cotelor prevăzute de lege asupra veniturilor brute impozabile obținute din .X., mai sus menționate.

De asemenea, se reține că impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din .X. se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Calcularea, respectiv reținerea impozitului se realizează în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.

Referitor la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, se reține că art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005, precizează:

***“(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care .X. a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din .X. nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin.(2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.***

***(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.***

***(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”***

Începând cu data de 01.01.2007, art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică astfel:

*“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din .X.. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Norme metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma valabilă începând cu 06.02.2004, la pct.13 alin.(1) și alin.(2), precizează:

*“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. trebuie să justifice în .X. dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din .X. vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din .X..”*

Începând cu data de 04.07.2005, pct.13 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică astfel:

*“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. trebuie să justifice în .X. dreptul de a beneficia de prevederile convenției de*

*evitare a dublei impuneri, încheiată între .X. și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din .X. vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din .X..”*

Se reține că pct.2 din OMFP nr.1551/2006 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.4/2006 precizează:

*”2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:*

*În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu .X., veniturile obținute de acest nerezident din .X. sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul în care un contribuabil este rezident al unei țări cu care .X. a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din .X. nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluia venit.

Totodată, se reține că pentru a beneficia de aceste prevederi, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat, certificat care să ateste că este persoană rezidentă a statului respectiv în perioada derulării plăților la extern.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține faptul că, în susținerea argumentelor aduse prin contestație, societatea a prezentat o serie de înregistrări care, din punctul său de vedere, atestă rezidența fiscală a beneficiarilor de venit, respectiv: .X., .X. și .X..

Astfel, analizând înregistrările depuse de societate, se reține că acestea nu îndeplinesc condițiile de fond și formă prevăzute de legea fiscală, și anume nu sunt eliberate de autoritățile fiscale din statele respective sau de către o altă autoritate decât cea fiscală care are atribuții în domeniul certificării rezidenței, astfel încât nu se face dovada rezidenței beneficiarului în perioada în care s-au derulat plățile la extern:

- pentru .X., înregistrările depuse de contestatară sunt eliberate de Registrul Comerțului din Cantonul Vaud;
- pentru .X., înregistrările depuse de contestatară sunt eliberate de Camera de Comerț, Industrie, Artizanat și Agricultură din Verona;
- pentru .X., înscrisul depus de contestatară este *Certificatul de atestare al lipsei de risc fiscal* eliberat de Oficiul Financiar pentru Corporații .X., însă certifică doar faptul că societatea se află în evidența fiscală și “nu se află în întârziere cu plata impozitelor”, înscrisul neputând fi asimilat unui certificat de rezidență fiscală.

În ceea ce privește beneficiarii de venit .X. SRL, .X., societatea nu a înțeles să depună niciun document care să facă dovada celor susținute.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține, pe de o parte, că înregistrările prin care societatea înțelege să probeze rezidența fiscală a beneficiarilor de venituri din .X. nu sunt eliberate de autoritățile fiscale din statele unde aceștia își au rezidența fiscală, iar pe de altă parte, cele eliberate de autoritățile fiscale nu conțin informațiile minimale prevăzute de lege care să ateste rezidența fiscală în vederea aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că nu în toate situațiile rezidența fiscală se identifică cu domiciliul fiscal, din acest motiv rezidența fiscală se atestă de certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale în vederea aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și lit. b) și alin.(3), art.216 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

## **DECIDE**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./30.09.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei.

**2) Suspendarea soluționării** contestației depuse de SC .X. SA împotriva împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,  
procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organele de inspecție fiscală, vor prezenta dovada finalizării, prin epuizarea tuturor căilor de atac prevăzute de lege, a acțiunii formulate de SC .X. SA având drept obiect anularea actelor administrative prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând accize.

**3) Suspendarea soluționării** contestației depuse de SC .X. SA împotriva împotriva Dispoziției nr..X./28.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește măsura dispusă la punctul C al acesteia, respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de .X. lei, precum și împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din alte surse,

- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente,
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

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

**DIRECTOR GENERAL**  
**.X.**