



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel: +021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48
Email: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 369 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SA din .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. 921408/23.09.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 921408/23.09.2014, asupra contestației formulată de **SC .X. SA**, cu sediul .X., str. .X., nr..X., bloc ..X, etaj ..X, având cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, și are ca obiect suma totală de **.X.lei** reprezentând:

- **.X. lei** reprezentând impozit pe profit,
- **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, SC .X. SA contestă și Dispoziția de măsuri nr. .X./2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației

Județene a Finanțelor Publice .X. reprezentând diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

SC .X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa .X. „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014*” aprobată prin OPANAF nr..X./2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2014, respectiv .X./2014, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestație.

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

I. SC .X. SA contestă parțial obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr. .X./2014, precum și Dispoziția de măsuri nr. .X./2013, precizând că este mare contribuabil și solicită, în prealabil, verificarea delegării de competență către organele de inspecție sus menționate în privința efectuării inspecției fiscale, în caz contrar, inspecția fiscală a fost efectuată de un organ necompetent, aspect de natură a atrage nulitatea actelor administrative fiscale emise.

1. Referitor la nelegalitatea respingerii caracterului deductibil al cheltuielilor cu activele cedate reprezentând valoarea rămasă neamortizată a unor mijloace fixe scoase din funcțiune dar care nu au fost dezmembrate și valorificate, societatea precizează că, în perioada 2007 – 2012, a scos din funcțiune mijloace fixe, respectiv camere frigorifice speciale și aparate de aer condiționat, cu o valoare rămasă neamortizată de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au

considerat că aceste operațiuni nu intră în categoria celor casate conform pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Titlului II a Codului fiscal.

Societatea precizează că a făcut toate demersurile pentru valorificarea bunurilor scoase din funcțiune, respectiv camere frigorifice speciale pentru păstrarea medicamentelor și aparate de aer condiționat, în acest sens atașând copii ale facturilor de vânzare a bunurilor care au putut fi valorificate.

De asemenea, societatea susține că a constatat că, costul dezasamblării aparatelor de aer condiționat era excesiv de mare, situație ce ar fi determinat o pierdere pentru societate și implicit pentru bugetul de stat, iar întrucât a renunțat la bunurile în cauză, nemaivând posesie asupra acestora, scopul operațiunii de casare a fost realizat, scopul legii fiind acela de a permite deducerea valorii neamortizate a unui bun în condițiile în care bunul nu mai este folosibil pentru contribuabil, condiții care sunt întrunite în acest caz.

Societatea consideră că impunerea la plată a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** aferentă valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, precum și impunerea majorărilor și penalităților de întârziere este neîntemeiată, neconformă situației de fapt fiscale și dispozițiilor legale aplicabile.

2. Referitor la nelegalitatea respingerii caracterului deductibil al cheltuielilor cu dobânzile aferente contractului de împrumut în USD contractat de la .X. în sumă totală de .X. lei, societatea precizează că a contractat un împrumut de la societatea .X. cu sediul social în .X., .X. făcând parte din grupul .X. care obține în mod constant împrumuturi de la aceasta, .X. având rol de finanțare a societăților din grup.

Întrucât, conform clauzelor contractuale, rata dobânzii pentru fiecare împrumut, pentru fiecare perioadă de dobândă, era valoarea de 0,25% pe an, plus rata interbancară .X. (.X.) pentru împrumuturi în moneda contractului pentru perioada de dobândă, stabilită cu două zile lucrătoare înainte de data începerii perioadei de dobândă, societatea a interpretat calcularea dobânzii ce trebuia achitată către .X. ca fiind cea valabilă la momentul tranzacției (așa zisă dobândă “on-spot”), având în vedere că nu exista nicio indicație contractuală că ar trebui utilizată dobânda de “referință” (cea determinată ca medie a tranzacțiilor bancare dintr-o anumită zi).

Societatea susține că încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală a acestor cheltuieli ca nedeductibile în baza art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, este nejustificată din punct de vedere legal, având în vedere faptul că li s-au pus la dispoziție documentele justificative ce stau la baza înregistrării în contabilitate a dobânzii și

anume: contractul încheiat între părți, grafice privind evoluția dobânzii din perioade, extras din sistemul informatic cu privire la valoarea dobânzii din perioadă.

Societatea precizează că, confirmarea dobânzii între societăți se realiza periodic, ulterior introducându-se utilizarea de către toate entitățile .X. a unui soft special (.X.) care putea fi accesat în baza unui user și a unei parole pentru a confirma valoarea dobânzii ce urma a fi înregistrată în contabilitate, societatea acceptând astfel nivelul dobânzii practicate, documentul respectiv dobândind calitatea de document justificativ.

Mai mult, rata dobânzii utilizată de .X. era la nivel de piață, lucru susținut și de dosarul de prețuri de transfer deținut de societate, iar având în vedere că în cadrul contractului nu se face referire la dobânda de referință .X., societatea consideră că .X. nu a încălcat termenii acestuia, .X. SA acceptând în mod tacit nivelul dobânzii practicate, nivel care se regăsește în marja de piață, respectând prevederile art.21 alin.(3) lit.h) din Codul fiscal, dacă dobânda este situată sub dobânda legală valabilă la momentul respectiv, iar gradul de îndatorare al societății se încadrează sub 3:1.

Societatea precizează că în situația ipotetică în care părțile ar fi stabilit prin contractul de împrumut ca dobânda să fie calculată prin raportare la o rată de referință .X., legislația permite ca ulterior semnării contractului în forma inițială, părțile să aducă modificări sau clarificări înțelegerii inițiale, inclusiv în ceea ce privește rata dobânzii și/sau modul de calculare a acesteia ori data avută în vedere pentru stabilirea ratei acestei dobânzi. Astfel, dacă ulterior semnării contractului în forma inițială oricare din părți solicită plata unei dobânzi care nu este identică față de dobânda stabilită inițial, iar cealaltă parte acceptă suma solicitată cu titlu de dobândă prin plata acesteia, ne aflăm în situația în care părțile, în mod bilateral, au modificat contractul de împrumut convenit inițial. Organele de control, și oricare alte persoane de drept public și/sau privat, au obligația de a respecta contractele încheiate între părți, o modificare a contractului fiind permisă părților și având caracter licit.

Astfel, în cauza supusă analizei între împrumutat și împrumutator a existat o practică conform căreia dobânda calculată de împrumutator era ulterior comunicată și plătită de către împrumutat, așa cum se prevede la art.1272 alin.(1) din Noul Cod civil.

Societatea susține că dobânda plătită ca urmare a modificării contractului de împrumut se încadrează în limitele prevăzute de art.21 alin.(3) lit.h) coroborat cu art.23 din Codul fiscal, considerând că impunerea la plată a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** aferentă valorii cheltuielilor cu dobânzile, precum și impunerea majorărilor și

penalităților de întârziere este neîntemeiată, neconformă situației de fapt fiscale și dispozițiilor legale aplicabile.

3. Referitor la respingerea caracterului deductibil al cheltuielilor reprezentând provizioane constituite cu privire la creanțele neîncasate de către societate în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au considerat că deductibilitatea provizioanelor constituite de societate în cuantum de 30% și respectiv de 100% din valoarea creanțelor provizionate, au inclus și valoarea TVA, contrar dispozițiilor prevăzute de condiția nr. 5 prevăzută de art.22 alin.(1) lit.c) și j) din Codul fiscal, pe motiv că .X. ar fi trebuit să limiteze deductibilitatea provizioanelor la valoarea fără TVA a creanțelor respective.

Societatea susține că a avut în vedere principiul prudenței menționat la pct.41 lit.c) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin care fiecare societate trebuie să-și facă o evaluare a potențialelor pierderi ce pot apărea în cursul exercițiului financiar curent sau precedent și să decidă constituirea de potențiale provizioane în vederea acoperirii acestor pierderi. Astfel, pentru creanțele neîncasate de la clienți a constituit provizioane ce au avut în vedere suma integrală, inclusiv valoarea TVA pentru care, în cazul neîncasării acestuia de la client, societatea ar fi avut obligația înregistrării unei cheltuieli afectând astfel contul de profit și pierdere, respectiv pierderea înregistrată în cazul neplătii unei facturi era echivalentă cu valoarea integrală a acelei facturi, principalul plus TVA, nu doar suma care reprezintă valoarea bunurilor livrate fără TVA.

Societatea precizează că legiuitorul a avut în vedere valoarea creanței definite la pct.53 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar creanțele, conform prevederilor contabile, se determină ca sold debitor al contului 411 care înglobează și TVA, iar conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) și j) din Codul fiscal a procedat legal prin considerarea ca și deductibilă a valorii creanței, în limita impusă de lege, având în vedere valoarea inclusiv a TVA aferentă.

Societatea menționează că prevederile Codului fiscal nu fac nicio referire la valoarea/cuantumul creanței care trebuie avut în vedere în momentul considerării provizionului respectiv, dacă include sau nu valoarea TVA, iar la pct.5 se menționează că aceste creanțe trebuie să fie incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului pentru ca provizionul respectiv să poată fi supus limitărilor de deducere fiscală, TVA aferentă acestora fiind o sumă de colectat de către societate în vederea vărsării la bugetul de stat după deducerile de rigoare.

Societatea consideră interpretarea organelor de control eronată întrucât aceștia au limitat dreptul de deducere asupra creanței

considerând că dacă TVA aferentă sumelor de încasat nu a fost considerată venit impozabil, nu trebuie avută în vedere la aplicarea procentului de deducere.

Societatea considera că impunerea la plată a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** aferentă provizioanelor constituite, precum și impunerea majorărilor și penalităților de întârziere, cât și diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2013 cu suma de **.X. lei**, este neîntemeiată, neconformă situației de fapt fiscale și dispozițiilor legale aplicabile.

4. Referitor la respingerea caracterului deductibil al cheltuielilor reprezentând contravaloarea unor bunuri, respectiv fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, băuturi calde, destinate consumului salariaților proprii în sumă de **.X. lei**, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că nu pot fi deduse fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, potrivit căruia cheltuielile de natură salarială neimpozitate la angajat nu pot fi deductibile fiscal.

Societatea menționează că bunurile respective nu au fost limitate/restricționate “consumului salariaților proprii”, ci au fost achiziționate cu scopul primordial de a beneficia potențialii clienți/colaboratori ai societății în cadrul vizitelor la sediul acesteia și de a asigura un mediu propice de lucru angajaților proprii în vederea creșterii productivității muncii, aceste cheltuieli fiind cheltuieli cu consumabilele efectuate în scopul obținerii de venituri.

Societatea precizează că aceste bunuri au fost dispuse în spațiul comun unde accesul angajaților nu era restricționat, nefiind consumate neapărat de angajați, ci mai ales de colaboratorii care efectuau vizite la sediul acesteia, de diverși invitați sau parteneri de afaceri, neexistând o evidență pe produs și cantitate consumată pe persoană. Aceste cheltuieli nereprezentând avantaje pentru salariați întrucât nu vizează strict salariații, nu există nicio posibilitate de comensurare a consumului de bunuri de către personalul societății, iar angajații neavând așteptări de maniera celor care pot fi considerate ca avantaje în natură ținând cont de valoarea nesemnificativă a acestora.

Societatea susține că aceste cheltuieli urmează principiul general al deductibilității cheltuielilor și anume faptul că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, considerând că diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2013 cu suma de **.X. lei** prin tratarea cheltuielilor în cauză ca fiind nedeductibile, este neîntemeiată, neconformă situației de fapt fiscale și dispozițiilor legale aplicabile.

5. Referitor la cheltuieli reprezentând contravaloarea închirierii unei locuințe pentru administratorul societății în sumă de **.X. lei**,

organele de control au considerat valoarea chiriei plătită de societate ca nedeductibilă fiscal pe motiv că aceasta reprezintă un avantaj în natură acordat administratorului, invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.l), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) alin.(3) lit.b) și art.88 lit.b) din Codul fiscal și pct.69, și pct.70 lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea precizează că administratorul .X. este salariat al .X., a avut o ședere temporară în România care nu a depășit .X. de zile și are calitatea de cetățean străin nerezident în România, prezentând certificatul de rezidență fiscală pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și .X., acesta nu este administrator și nu deține alte funcții la altă societate comercială din România.

Societatea menționează că în cadrul documentului de detașare agreeat între .X. și .X., se precizează că .X. va suporta cheltuielile de cazare și transport ale acestuia, unde cheltuiala cu cazarea a constat în chiria pentru un apartament în .X., valoarea chiriei fiind mult mai mică decât valoarea tarifelor de cazare ale unui hotel.

Societatea susține că are dreptul de deducere a cheltuielilor de transport și de cazare pentru administrator conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal coroborat cu pct.27 din norme, considerând că impunerea la plată a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** aferentă cheltuielilor cu cazarea administratorului, precum și impunerea majorărilor și penalităților de întârziere este neîntemeiată, neconformă situației de fapt fiscale și dispozițiilor legale aplicabile.

6. Referitor la colectarea TVA aferentă valorii rămase neamortizată a mijloacelor fixe ce au fost scoase din funcțiune dar nu au fost dezmembrate și valorificate în sumă de .X. lei, societatea precizează că, în perioada 2007 – 2012, a scos din funcțiune mijloace fixe cu o valoare rămasă neamortizată de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni nu intră în categoria celor casate conform pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Titlului II a Codului fiscal, stabilind suplimentar TVA colectată în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

Societatea susține că mijloacele fixe nu sunt lipsă din gestiune, ci au fost scoase din funcțiune, respectiv din circuitul economic, iar pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Titlului II a Codului fiscal invocat de organele de inspecție fiscală nu are aplicabilitate cu privire la TVA, acesta făcând referire strict la impozitul pe profit.

Societatea consideră că sunt aplicabile prevederile art.128 alin. (8) lit.b) din Codul fiscal și pct.6 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal, iar impunerea la plată a TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă valorii rămase neamortizate a

mijloacelor fixe ce au fost scoase din funcțiune, precum și impunerea majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalităților de întârziere în sumă de **.X. lei**, este neîntemeiată.

7. Referitor la stabilirea TVA colectată suplimentar aferentă punerii la dispoziție de bunuri (fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, băuturi calde) destinate consumului salariaților proprii în sumă de **.X. lei**, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a pus la dispoziție cu titlu gratuit bunuri salariaților proprii conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

Societatea aduce aceleași argumente ca la pct.4 de mai sus, precizând, în completare, faptul că în cazul C-371/07 Danfoss A/S and AstraZeneca A/S v Skatteministeriet se subliniază câteva principii ce trebuie avute în vedere atunci când se analizează dacă o prestare de servicii este efectuată în alte scopuri decât cele ale activității economice sau dacă este pentru uzul personal al angajaților săi, iar la paragraful 26 se precizează că orice limitare a dreptului de deducere a TVA,afectează povara fiscală și neutralitatea taxei. Mai mult, se precizează că cerințele de afaceri pot impune unei societăți să asigure angajaților săi diverse facilități, respectiv în situații speciale (când un angajator alege natura și locul bunurilor alimentare oferite), se consideră că furnizarea mesei de către un angajator pentru angajații săi este o prestare de servicii ce nu este efectuată pentru uzul privat al acestora din urmă și nici în alte scopuri decât cele legate de activitatea economică a angajatorului. Aceste principii au fost confirmate și de Ministerul Finanțelor Publie – Direcția **.X.**

Societatea susține că oferirea de bunuri în mod gratuit angajaților/colaboratorilor este strict legată de activitatea economică desfășurată, aceste bunuri nefiind oferite pentru uzul personal al angajaților, ci sunt bunuri consumate în cadrul desfășurării activității economice a societății, operațiunea neputând fi calificată drept o livrare de bunuri asimilată, efectuată cu plată, astfel impunerea la plată a TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă punerii la dispoziția de bunuri destinate consumului salariaților proprii, precum și impunerea majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalităților de întârziere în sumă de **.X. lei**, este neîntemeiată.

8. Referitor la stabilirea TVA colectată suplimentar aferentă acordării de bunuri în cadrul unei campanii comerciale de stimulare a vânzărilor în sumă de **.X. lei**, societatea precizează că, în perioada 2010 – 2011, a achiziționat bunuri, respectiv combine frigorifice, frigidere, calculatoare etc, de la diverși furnizori pentru a le oferi partenerilor săi (farmacii) în cadrul unei campanii comerciale de

stimulare a vânzărilor, în conformitate cu politica comercială, cu prevederile contractului încheiat cu farmaciile și condițiile sale generale, prin care societatea a acordat discounturi în funcție de volumul achizițiilor de produse, cât și de termenul de încasare a contravalorii facturilor, oferind un discount de 10% din valoarea totală a vânzărilor.

Societatea precizează că în Regulamentul campaniei de stimulare a vânzărilor, valoarea discountului poate fi transferată la cererea partenerilor de afaceri în credite care pot fi folosite pentru achiziția de produse sau se pot converti în discounturi la inițiativa societății, fie la cererea beneficiarilor, astfel: prin acordarea de discounturi pentru care societatea emite factură cu semnul „minus”, fie prin posibilitatea de a utiliza discountul în cauză pentru a achiziționa de la societate bunuri, cu valoare egală cu creditele acumulate, pentru care societatea emite o factură de livrare de bunuri colectând TVA, evidențiind și valoarea discountului oferit pentru livrările anterioare cu semnul „minus”.

Totodată, bunurile pentru care clienții puteau opta să le achiziționeze în funcție de creditele acumulate erau puse la dispoziția lor de societate, bunuri achiziționate de la anumiți furnizori, societatea acționând ca un cumpărător – revânzător, clienții fiind astfel motivați, prin această campanie, să achiziționeze un volum cât mai mare de medicamente, scopul acestei campanii fiind de stimulare a creșterii vânzărilor.

Astfel, societatea a emis o singură factură atât pentru livrarea de bunuri pentru care a colectat TVA, cât și pentru discountul oferit pentru livrările de medicamente anterioare, cu semnul „minus”, astfel că valoarea bunurilor era egală cu valoarea creditelor acumulate, iar valoarea discountului oferit pentru livrările anterioare de medicamente era egal cu valoarea creditelor acumulate, rezultând că valoarea bunurilor livrate minus valoarea discountului era egală cu zero, partenerii neavând nicio obligație de plată față de societate.

Societatea susține că politica comercială a campaniei, așa cum apare în Regulament, a fost de acordare de discount în scopul stimulării vânzării de medicamente.

Societatea precizează că i se aplică prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal și prevederile pct.6 alin.(14) din Normele de aplicare a pct. 128 din Codul fiscal aplicabile perioadei 2010 – 2011, considerând că argumentele organelor de inspecție fiscală sunt nefondate, tranzacția necalificându-se drept livrare de bunuri, întrucât bunurile acordate gratuit nu sunt produse de societate, nu sunt comercializate în mod obișnuit de către aceasta, nu sunt de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului, valoarea acestora fiind

mai mică decât valoarea medicamentelor vândute și au fost acordate către consumatorul final, respectiv farmacii.

Prin pct.6 alin.(14) din Normele de aplicare a pct. 128 din Codul fiscal, societatea susține că intenția legiuitorului a fost de a considera ca și consumator final clientul cărui îi sunt livrate în mod obișnuit bunurile, în acest caz farmacia, bunurile nefiind acordate cu titlu gratuit ci au fost livrate la valoarea de achiziție, societatea colectând TVA dar, întrucât valoarea discountului oferit pentru livrările de medicamente efectuate anterior a fost egală cu valoarea livrărilor de bunuri și operațiunile au fost evidențiate pe aceeași factură, valoarea finală a sumei rămasă de plată la nivelul clientului a fost zero.

Societatea consideră că este pe deplin aplicabil principiul prevalenței economicului asupra juridicului, în sensul că trebuie avută în vedere natura și mecanismul operațiunii comerciale în discuție, efectele sale financiare, iar nu exclusiv forma contabilă pe care a îmbrăcat-o, conform constatărilor eronate ale inspectorilor fiscali.

În plus, statul nu a fost prejudiciat prin acest mecanism deoarece TVA aferentă bunurilor achiziționate în cadrul campaniei de stimulare a vânzărilor a fost atât dedusă de societate la momentul achiziției de la furnizori, cât și colectată la momentul livrării către clienți.

Astfel, prin stabilirea TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor de bunuri, are loc o dublă impunere, ceea ce ar contravine principiului neutralității taxei și ar crea un prejudiciu major societății.

Societatea susține că impunerea la plată a TVA colectată în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, precum și impunerea majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalităților de întârziere în sumă de **.X. lei**, este neîntemeiată.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

Perioada supusă verificării: .X./2007 – .X./2013

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul .X. « Cheltuieli cu activele cedate » suma de .X. lei (.X. lei/2007 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012), cheltuieli considerate drept

deductibile la calculul rezultatului fiscal al anilor 2007, 2011 și 2012, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a unor mijloace fixe (rețea calculatoare, sistem detecție, sistem efracție, camere frigorifice) scoase din funcțiune.

Întrucât operațiunile de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe nu au fost urmate și de dezmembrarea acestora și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea se află în situația prevăzută la pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv cheltuielile aferente nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, întrucât societatea a considerat cheltuielile de exploatare în sumă de .X. lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe, drept deductibile la calculul profitului impozabil, acestea neconcurând la realizarea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal și au inclus suma de .X. lei în baza de impozitare pentru calculul profitului impozabil și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2008 – 2012, în contul de cheltuieli .X. „.X.” suma de .X. lei, reprezentând dobânzi aferente unui împrumut USD de la .X. (firmă afiliată) în baza unui contract încheiat în data de .X., care are prevăzute următoarele:

„4. Fiecare perioadă de dobândă va fi de o lună, sau o altă perioadă care nu va depăși 3 luni, așa cum ar putea fi stabilit de comun acord între părțile contractante.

5. Rata dobânzii pentru fiecare împrumut, pentru fiecare perioadă de dobândă, va fi valoarea de 0,25% pe an și rata interbancară .X. (.X.) pentru împrumuturi în moneda contractului pentru perioada de dobândă, stabilită cu două zile lucrătoare înainte de data începerii perioadei de dobândă.

6. Dobânda pentru fiecare împrumut, pentru fiecare perioadă de dobândă, va fi calculată pentru fiecare zi pentru suma împrumutată, pe baza unui an de 360 de zile...”.

Urmare analizării listingurilor ce cuprind modul de calcul al dobânzilor efectuat de firma creditoare, organele de inspecție fiscală au identificat neconcordanțe în ceea ce privește modul de calcul al dobânzii, raportat la prevederile contractului de împrumut, respectiv:

-data de referință pentru dobânda luată în calcul nu corespundea cu cea prevăzută în contract, respectiv ca dată de referință s-a luat ziua în care începea perioada de împrumut sau ziua lucrătoare

precedentă și nu ziua lucrătoare precedentă datei de începere a perioadei de împrumut;

- procentele luate în calcul de către .X. la stabilirea dobânzii împrumutului, ca rata .X., nu a corespuns cotațiilor oficiale ale ratelor .X. publicate pe site-uri de specialitate, ele fiind în majoritate mai mari, societatea neprezentând justificări referitoare la nivelul ratelor .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea dobânzii aferente împrumutului contractat, ținând cont de prevederile contractuale și utilizând ratele de referință .X. pentru creditele în USD aferente perioadelor de împrumut (o lună, două săptămâni, o săptămână și overnight) obținute prin consultarea site-urilor de specialitate (ex. www..X..com și www..X..com), rezultând o diferență totală de .X. lei (.X. lei/2008 + .X. lei/2009 + .X. lei/2010 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012) ca diferență între cheltuielile cu dobânda înregistrată de societate și dobânzile datorate în mod real și care nu au la bază un document justificativ, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că la calculul rezultatului fiscal aferent anilor 2012 și 2013, societatea a considerat cheltuială deductibilă suma totală de .X. lei (.X. lei/2012 + .X. lei/2013), reprezentând provizioane constituite asupra creanțelor neîncasate, potrivit prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) și j) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în mod eronat, a aplicat procentele de 30% și respectiv de 100% la valoarea integrală, inclusiv TVA, a creanțelor asupra clienților, nefiind respectată condiția nr.5 prevăzută la textul de lege de mai sus, TVA nefiind inclusă în veniturile impozabile ale contribuabilului, motiv pentru care au stabilit că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(3) lit.g) din Codul fiscal, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de **.X. lei** aferent bazei de impozitare pentru calculul profitului impozabil aferent anului 2012 în sumă de .X. lei, iar cu suma de .X. lei a fost diminuată pierderea fiscală întregită la sfârșitul anului 2013.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2013, în contul de cheltuieli .X. „Cheltuieli diverse angajați”, suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri (fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, ketchup, băuturi calde) destinate consumului salariaților proprii și care nu au fost impozitate salariaților conform prevederilor art.55 alin. (1), (2) lit.k), (3) lit.b) din Codul fiscal și pct.69 și 70 lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, reprezentând avantaje de

natură salarială pentru angajați, situație ce contravine prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, motiv pentru care suma de .X. lei a fost inclusă în baza de impozitare fiind diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate la sfârșitul anului 2013.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada .X. /2008 – .X.2009, în contul de cheltuieli .X. „Cheltuieli chirii altele”, suma totală de .X. lei (.X. lei/tr.IV 2008 + .X. lei/tr.I 2009 + .X. lei/tr.II 2009), reprezentând contravaloarea închirierii unei locuințe situate în .X., Bdul .X., nr. .X., în baza unui Contract de închiriere înregistrat la AFP sector .X. sub nr..X./2008 și un act adițional la contract înregistrat sub nr..X./2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a închiriat imobilul de la persoana fizică .X., pentru a-l pune la dispoziția administratorului .X., persoană fizică nerezidentă, cu destinația de locuință.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că suma nu a fost impozitată la persoana fizică conform prevederilor art.55 alin.(1), (2) lit. k), (3) lit.b) și art.88 lit.b) din Codul fiscal și pct.69 și 70 lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, reprezentând avantaje de natură salarială pentru administratorul societății, situație ce contravine prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, suma de .X. lei a fost inclusă în baza de impozitare pentru calculul profitului impozabil aferent anilor 2008 și 2009, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă verificării: .X./2008 – .X./2014

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a scos din funcțiune mijloace fixe cu o valoare totală rămasă neamortizată de .X. lei (.X. lei + .X. lei), în lunile .X./2011 și .X./2012, iar pentru luna .X./ 2011 în sumă totală de .X. lei.

Întrucât operațiunile de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe nu au fost urmate și de dezmembrarea acestora și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea se află în situația prevăzută la pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv operațiunilor în cauză nu le sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d), art.137 și art.140 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, iar conform

prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri (fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, ketchup, băuturi calde) destinate consumului salariaților proprii.

Întrucât societatea a dedus TVA, dar nu a procedat la colectarea TVA în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei** conform prevederilor art.137 și art.140 din codul fiscal, stabilind totodată și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în perioada 2010 – 2011, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă unor bunuri achiziționate de la diverși furnizori și oferite unora dintre clienți (farmacii), în cadrul unei campanii comerciale de stimulare a vânzărilor, în funcție de volumul vânzărilor de produse către aceștia și de termenul de încasare a contravalorii facturilor.

Totodată, potrivit regulamentului campaniei, clienții societății puteau să opteze ca în locul discounturilor, de care ar fi putut beneficia, să obțină credite stabilite de societate a căror valoare se cumula de la o lună la alta, și în schimbul cărora participanții puteau obține anumite bunuri, dintre cele cuprinse într-o listă pusă la dispoziție de organizator și furnizate de societăți comerciale partenere, prin parcurgerea următoarelor etape:

- în baza numărului de credite, participantul își alegea bunurile dorite din lista prezentată pe site de organizator;
- furnizorii confirmau clienților disponibilitatea în stoc a bunurilor alese și le livrau acestora;
- la momentul livrării se semna un proces verbal între client și furnizorul produsului;
- contravaloarea bunurilor livrate clienților erau facturate de furnizori către SC .X. SA;
- societatea emitea facturi de vânzare către beneficiarii bunurilor în care era înscrisă valoarea acestora precum și discount-ul de 100%, valoarea finală fiind .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea cheltuielilor cu bunurile, respectiv televizoare, calculatoare, telefoane

- având în vedere natura bunurilor acordate în mod gratuit și produsele farmaceutice vândute clienților nu s-a putut stabili o legătură care să poată fi dovedită în mod obiectiv, așa cum prevede legea;
- bunurile în cauză nu au fost acordate unor consumatori finali.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși a dedus TVA în sumă de .X. lei, societatea nu a procedat la colectarea TVA corespunzător prevederilor legale, motiv pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(1), art.137 și art. 140 din Codul fiscal, acestea au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei, stabilind totodată și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

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:

În ceea ce privește excepția invocată de către SC .X. SA referitoare la “verificarea competenței echipei de control .X., respectiv existența delegării emise conform legii în privința efectuării inspecției fiscale a societății”, faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. nu avea competența de a efectua controlul, pe motiv că societatea are calitatea de mare contribuabil, figurând la poziția .X. din Anexa .X. „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014” aprobată prin OPANAF nr. .X./2013, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale :

“Competența

(1) *Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare

Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Din textul de lege reiese faptul că, inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Potrivit art.2 din OPANAF nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, se prevede:

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Așadar, având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența și se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./2014, a dispus delegarea de competență de la Direcția Generală .X., organ care deținea competența, către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județenă a Finanțelor Publice .X., în vederea efectuării unei inspecții fiscale parțiale la SC .X. SA.

Având în vedere cele de mai sus, excepția de procedură ridicată de către SC .X. SA referitoare la *verificarea competenței* pentru efectuarea inspecției fiscale, respectiv faptul că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. nu ar avea competența de a efectua inspecția fiscală, nu este întemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește excepția invocată de către SC .X. SA privind nulitatea actelor administrative fiscale emise în urma inspecției efectuată de un organ necompetent, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:**

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Având în vedere cele precizate mai sus, și analizând Decizia de impunere nr. .X./2014 și Dispoziția de măsuri nr..X./2013, se reține că acestea sunt completate cu toate elementele care atrag nulitatea, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal or, în conformitate cu aceste prevederi legale, argumentele aduse de contestatar în constatarea nulității actelor administrative fiscale atacate, respectiv a Deciziei de impunere nr. .X./2014 și a Dispoziției de măsuri nr..X./2013, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, nu sunt de natură a atrage nulitatea acestuia, excepția ridicată nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatar, respectiv ***viciile procedurale care generează necompetența echipei de control .X. și implicit nulitatea absolută a actelor administrative fiscale*** invocate de SC .X. SA, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale în cuantumul mai sus menționat pentru operațiunile efectuate de SC .X. SA constând în scoaterea din evidența contabilă a bunurilor de natura mijloacelor fixe scoase din funcțiune, respectiv casarea acestora, în condițiile în care aceasta nu a procedat la dezmembrarea lor, cât și la valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau folosirea în activitatea sa curentă.

În fapt, societatea a înregistrat în contul .X. « Cheltuieli cu activele cedate » suma de .X. lei (.X. lei/2007 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012), considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil al anilor 2007, 2011 și 2012, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a unor mijloace fixe (rețea calculatoare, sistem detecție, sistem efracție, camere frigorifice) scoase din funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile de scoatere din evidență a bunurilor de natura mijloacelor fixe societatea nu a respectat prevederile pct.71⁶ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, încălcând totodată și prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât operațiunile de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe nu au fost urmate și de dezmembrarea acestora și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă, respectiv cheltuielile aferente nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care au inclus suma de .X. lei în baza de impozitare pentru calculul profitului impozabil și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte casarea bunurilor în cauză urmate de vânzarea sau folosirea în activitatea curentă și necolectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă valorii

rămase neamortizată a mijloacelor fixe, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d), art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, iar conform prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederile referitoare la amortizarea fiscală. Astfel, potrivit alin.(15) al acestui articol, în vigoare începând cu data de .X./2007:

*„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.** Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”*

În aplicarea articolului mai sus citat, legiuitorul la pct.71⁶ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*“71⁶. **În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu***

valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”

Deci, potrivit acestor prevederi legale, casarea unui mijloc fix reprezintă operația de scoatere din funcțiune a acestuia, urmată de dezmembrarea și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și anume, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, iar câștigurile sau pierderile rezultate din scoaterea din funcțiune mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Cu alte cuvinte, din interpretarea prevederilor legale mai sus citate, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix, pentru care nu au fost respectate prevederile legale referitoare la casare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la livrarea de bunuri, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

Totodată, în conformitate cu prevederile pct.18 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.[...].”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe/active corporale fixe constatate lipsă din gestiune, care constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă, ori, dacă mijloacele fixe/activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SA a înregistrat pe cheltuieli suma totală de .X. lei, astfel: .X. lei/ pe anul 2007, .X. lei/ pe anul 2011 și .X. lei/ pe anul 2012, considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil al anilor 2007, 2011 și 2012, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a unor mijloace fixe (rețea calculatoare, sistem detecție, sistem efracție, camere frigorifice) scoase din funcțiune..

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile pct.71⁶ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, respectiv casarea mijloacelor fixe menționate mai sus nu a fost urmată de dezmembrarea acestora și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, raportate la constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că SC .X. SA avea obligația să prezinte organelor de inspecție fiscală documente specifice doveditoare în baza cărora să se poată stabili modul în care mijloacele fixe scoase din funcțiune au fost dezmembrate și valorificate, așa cum prevede legea fiscală pentru operațiunile de casare.

De asemenea, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte casarea contravalorii bunurilor în cauză urmate de vânzarea sau folosirea în activitatea curentă, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate casări, respectiv aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, totodată societății aplicându-i-se prevederile prevăzute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, respectiv bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, unde baza de impozitare, pentru calculul taxei pe valoarea adăugată, se constituie din valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe constatate lipsă din gestiune.

Referitor la afirmația contestatarii prin care „a făcut toate demersurile pentru valorificarea bunurilor scoase din funcțiune și care constau în camere frigorifice speciale pentru păstrarea medicamentelor și respectiv aparate de aer condiționat. În acest sens vă atașăm copii ale facturilor de vânzare a bunurilor care au putut fi valorificate”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât cele patru facturi prezentate de societate reprezintă vânzarea a .X. camere frigorifice către SC .X. SRL, în perioada .X./2008, iar aceste bunuri nu se regăsesc în Anexa nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.

Mai mult, societatea recunoaște că, „costul dezasamblării aparatelor de aer condiționat era excesiv de mare, împrejurare ce ar fi determinat o pierdere financiară”.

Prin urmare, față de documentele mai sus menționate depuse de contestatar și de argumentele precizate prin contestație, se reține că acestea nu sunt de natură a combate sau înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 reprezentând **impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei**, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente 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 exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu dobânzile în sumă totală de .X. lei reprezentând diferențe constatate de organele de inspecție fiscală privind modul de calcul al acestora raportate la prevederile contractului de împrumut pe termen scurt din data de .X., împrumut acordat de către .X., în condițiile în care documentele prezentate de societate nu justifică cotele dobânzilor aferente împrumutului.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2008 – 2012, în contul de cheltuieli .X. „.X.” suma de .X. lei, reprezentând dobânzi aferente unui împrumut USD de la .X. (firmă afiliată) în baza unui contract încheiat în data de .X., în care sunt prevăzute următoarele:

„4. Fiecare perioadă de dobândă va fi de o lună, sau o altă perioadă care nu va depăși 3 luni, așa cum ar putea fi stabilit de comun acord între părțile contractante.

5. Rata dobânzii pentru fiecare împrumut, pentru fiecare perioadă de dobândă, va fi valoarea de 0,25% pe an și rata interbancară .X. (.X.) pentru împrumuturi în moneda contractului pentru perioada de dobândă, stabilită cu două zile lucrătoare înainte de data începerii perioadei de dobândă.

6. Dobânda pentru fiecare împrumut, pentru fiecare perioadă de dobândă, va fi calculată pentru fiecare zi pentru suma împrumutată, pe baza unui an de 360 de zile...”.

În urma verificării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că există neconcordanțe privind modul de calcul al dobânzii raportat la prevederile contractului de împrumut, respectiv:

-data de referință pentru dobânda luată în calcul nu corespundea cu cea prevăzută în contract, respectiv ca dată de referință s-a luat ziua în care începea perioada de împrumut sau ziua lucrătoare precedentă și nu ziua lucrătoare precedentă datei de începere a perioadei de împrumut;

- procentele luate în calcul de către .X. la stabilirea dobânzii împrumutului, ca reprezentând rata .X., nu au corespuns cotațiilor oficiale ale ratelor .X. publicate pe site-uri de specialitate, ele fiind în

majoritate mai mari, societatea neprezentând justificări referitoare la nivelul ratelor .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea dobânzii aferente împrumutului contractat, ținând cont de prevederile contractuale și utilizând ratele de referință .X. pentru creditele în USD aferente perioadelor de împrumut (o lună, două săptămâni, o săptămână și overnight) obținute prin consultarea site-urilor de specialitate (ex. www.X.com și www.X.com), rezultând o diferență totală de .X. lei (.X. lei/2008 + .X. lei/2009 + .X. lei/2010 + .X. lei/2011 + .X. lei/2012) ca diferență între cheltuielile cu dobânda înregistrată de societate și dobânzile datorate în mod real și care nu au la bază un document justificativ, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.21alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se precizează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

Totodată, în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Potrivit prevederilor legale invocate, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, iar înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.

Totodată, se reține că art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”, iar potrivit pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

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

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie înregistrate în contabilitate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ în condițiile în care acestea furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2008 – 2012, dobânzi aferente unui împrumut USD de la .X. în baza contractului încheiat în data de .X., pe care le-a înregistrat în contul de cheltuieli .X. „.X.”.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat existența unor neconcordanțe privind modul de calcul al dobânzii raportat la prevederile contractului de împrumut, respectiv s-a folosit o altă dată de referință pentru dobânda calculată față de cea prevăzută în contract, data fiind ziua în care începea perioada de împrumut sau ziua lucrătoare precedentă și nu ziua lucrătoare precedentă datei de începere a perioadei de împrumut, iar procentele utilizate la stabilirea dobânzii împrumutului de către .X., reprezentând rata .X., avea cotații mai mari față de cele oficiale ale ratelor .X. publicate pe site-urile de specialitate.

Se reține că documentele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru justificarea și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, respectiv prezentarea de documente justificative referitoare la nivelul ratelor .X. utilizate de societatea creditoare la calculul dobânzii aferente împrumutului acordat, documente neprezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale, nu au fost prezentate nici ulterior în susținerea contestației pentru a fi analizate de organul de soluționare a contestației.

Astfel, potrivit prevederilor art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.”

Coroborat cu prevederile pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Conform prevederilor legale mai sus invocate, dobânzile deductibile sunt limitate, în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei și la nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută.

Totodată, în cazul când un contribuabil primește un împrumut (credit) de la o persoană afiliată, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a

creditului, respectiv împrumutului, dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop și dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

De asemenea, la examinarea dobânzii, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului, iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă, dar în niciun caz nu trebuie să fie sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost respectate prevederile din contractul de împrumut iar societatea nu a prezentat documente justificative privind modul de calcul al dobânzilor înregistrate, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea dobânzii aferente împrumutului obținut de societate și stabilind diferențe între cheltuielile cu dobânda înregistrată în evidența contabilă a societății și dobânda datorată conform prevederilor contractuale în sumă totală de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul societății prin care „s-au pus la dispoziție documentele justificative ce stau la baza înregistrării în contabilitate a dobânzii, cum ar fi (1) contractul încheiat de părți, (2) grafice privind evoluția dobânzii din perioade, (3) extras din sistemul informatic cu privire la valoarea dobânzii din perioada”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât doar contractul îndeplinește condițiile prevăzute de lege ca document justificativ conform pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile citate anterior, unde potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, republicată, “Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic”, iar potrivit art.1270 alin.(1) și (2) din același act normative:

“(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege”.

Așadar, orice contract, deci și un contract de împrumut, are putere de lege între părțile contractante și se modifică numai prin acordul părților.

Prin urmare, afirmația societății prin care *“dacă ulterior semnării contractului în forma inițială oricare din părți solicită plata unei dobânzi care nu este identică față de dobânda stabilită inițial, iar cealaltă parte acceptă suma solicitată cu titlu de dobândă prin plata acesteia, ne aflăm în situația în care părțile, în mod bilateral, au modificat contractul de împrumut convenit inițial”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu prezintă și nu deține un document justificativ semnat de ambele părți în acest sens, conform prevederilor legale.

Totodată, cele două documente, netraduse, depuse de societate în susținerea contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege ca documente justificative.

În ceea ce privește invocarea art.1272 alin.(1) din Codul civil, potrivit căruia *„Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea sau echitatea le dau contractului, după natura lui”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din interpretarea acestor dispoziții legale reiese că părțile unui contract sunt obligate în primul rând, să respecte prevederile exprese ale acestuia, iar în situațiile în care contractul nu ar avea, în anumite privințe, astfel de prevederi exprese, pot uza de practicile statornicite între părți. Or, în speță, așa cum reiese din actele dosarului, inclusiv din conținutul contractului încheiat cu .X., părțile, prin voința lor, au prevăzut în mod expres modul de calcul al dobânzii, astfel încât nu aveau de ce să apeleze la alte practici sau uzanțe.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei și diminuarea pierderii fiscale întregistrată la sfârșitul anului 2013 în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, SC .X. SA a încadrat ca și deductibile cheltuielile cu provizioanele constituite asupra creanțelor neîncasate, în condițiile în care societatea a constituit provizioane inclusiv pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat cheltuială deductibilă, aferentă rezultatului fiscal aferent anilor 2012 și 2013, suma totală de .X. lei (.X. lei/2012 + .X. lei/2013), reprezentând provizioane constituite asupra creanțelor neîncasate de la clienți, inclusiv asupra TVA aferentă acestor creanțe, nefiind respectată condiția nr.5 prevăzută la art.22 alin.(1) lit.c) și j) din Codul fiscal, unde TVA nu este inclusă în veniturile impozabile ale contribuabilului, încălcându-se astfel prevederile art.21 alin.(3) lit.g) din Codul fiscal, fapt pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar de .X. lei aferent bazei de impozitare pentru calculul profitului impozabil aferent anului 2012 în sumă de .X. lei, iar cu suma de .X. lei a fost diminuată pierderea fiscală întregistrată la sfârșitul anului 2013.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...] g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

Potrivit prevederilor art. 22 alin. (1) lit. c) și j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor :

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:[...]”

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către

contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
 3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. **au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;**
- [...]

j) **provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților**, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. **au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;**

Potrivit prevederilor legale invocate, cheltuielile cu provizioanele și rezervele sunt cheltuieli cu deductibilitate în limita prevederilor art.22 din Codul fiscal, iar contribuabilii pot beneficia de dreptul la deducerea provizioanelor, în limitele impuse de lege, respectiv în cuantum de 20% pentru provizioane constituite începând cu 1 ianuarie 2004, de 25% începând cu 1 ianuarie 2005, de 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006 și de 100% începând cu data de 1 ianuarie 2007, în condițiile în care îndeplinesc cumulativ cerințele impuse de lege.

Totodată, în conformitate cu prevederile pct.53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței. [...]

Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.[...]

Potrivit prevederilor legale invocate, creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, iar valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori .

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SA a constituit provizioane asupra creanțelor neîncasate de la clienți în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei pe anul 2012 și în sumă de .X. lei pe anul 2013, considerând sumele cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2012 și 2013.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat eronat procentele de 30% și 100% asupra valorii integrale, inclusiv TVA, a creanțelor asupra clienților neîncasați, nerespectând condiția nr.5 din prevederile legale precizate mai sus, cât și a prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a diminuat nejustificat profitul impozabil al anului 2012 și a denaturat rezultatul fiscal al anului 2013 prin majorarea pierderii fiscale, întrucât valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă creanțelor neîncasate de la clienți nu este cuprinsă în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Afirmațiile societății prin care „*pentru creanțele neîncasate de la clienți a constituit provizioane ce au avut în vedere suma integrală, inclusiv valoarea TVA pentru care, în cazul neîncasării acestuia de la client, societatea ar fi avut obligația înregistrării unei cheltuieli afectând astfel contul de profit și pierdere*” și „*creanțele, conform prevederilor contabile, se determină ca sold debitor al contului care înglobează, în mod evident, și TVA*”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum se prevede la pct.53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate care sunt înregistrate pe veniturile societății și care respectă condiția nr. 5 din art. 22 alin. (1) lit. c) și j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv **„au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”**.

Mai mult, prin mecanismul taxei pe valoarea adăugată, rezultă că aceasta nu generează venituri și nici cheltuieli, rămânând neutră în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, ea reprezentând un impozit indirect datorat la bugetul statului, respectiv un impozit potrivit prevederilor art.2 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal:

“Impozitele, taxele și contribuțiile sociale reglementate de Codul fiscal

(1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

[...] f) taxa pe valoarea adăugată;”

care nu poate fi transformat în venit propriu însușit de o terță persoană fizică sau juridică.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu provizioanele aferente creanțelor neîncasate de la clienți reprezentând TVA aferentă acestora, motiv pentru care în mod legal au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** aferent bazei de impozitare pentru calculul profitului impozabil aferent anului 2012 în sumă de **.X. lei**, iar cu suma de **.X. lei** a fost diminuată pierderea fiscală întregită la sfârșitul anului 2013.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. **.X./2014** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei** și diminuarea pierderii fiscale întregită la sfârșitul anului 2013 în sumă de **.X. lei**, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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** pentru acest capăt de cerere.

4.Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente 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 exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu chiria locuinței puse la dispoziția administratorului, în condițiile în care acestea nu au fost impozitate la persoana fizică nerezidentă conform prevederilor legale.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada .X. /2008 – .X./ 2009, cheltuieli în sumă totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea închirierii unei locuințe situate în .X., Bdul .X., nr. .X., în baza unui Contract de închiriere înregistrat la AFP sector .X. sub nr..X./2008 și un act adițional la contract înregistrat sub nr..X./2009, puse la dispoziția administratorului .X., persoană fizică nerezidentă, cu destinația de locuință.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal întrucât nu a fost impozitată la persoana fizică conform prevederilor art.55 alin.(1), (2) lit. k), (3) lit.b) și art.88 lit.b) din Codul fiscal și pct.69 și 70 lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, reprezentând avantaje de natură salarială pentru administratorul societății, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor :

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

Totodată, potrivit art. 21 alin.(4) lit.l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare, iar cheltuielile salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, nu sunt deductibile.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SA a pus la dispoziția administratorului societății .X., persoană fizică nerezidentă, o locuință pentru care a dedus contravaloarea chiriei.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că această chirie suportată de societate reprezintă un avantaj în natură pentru administratorul societății, persoană fizică nerezidentă, unde indemnizația administratorului se încadrează la art. 55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) 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 [...],”

unde sunt asimilate salariilor:” k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială[...],”

iar la alin.(3) lit.b) sunt prevăzute categoriile de avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă, respectiv în baza relațiilor contractuale:

“b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;”

Totodată, în conformitate cu prevederile pct. 69 și pct. 70 lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se definesc și se enumeră avantajele:

“69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi: [...]

f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea [...]”

Având în vedere prevederile legale precizate, chiria plătită de societate trebuia impozitată administratorului, fiind considerată avantaj în natură, de natură salarială or, în cauză, aceasta nu a fost impozitată la persoana fizică nerezidentă, prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că, cheltuiala cu chiria este nedeductibilă fiscal pentru societate în baza prevederilor art. 21 alin.(4) lit.l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Afirmația societății prin care „*avea, și are și în prezent, dreptul de a considera cheltuielile de transport și de cazare efectuate pentru administrator drept deductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal și din Normele de aplicare*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum se prevede la articolul de lege menționat:

“e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;” coroborat cu prevederile pct 27 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin care:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora”,

în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu chiria apartamentului pus la dispoziția administratorului, persoană fizică nerezidentă, acestea sunt deductibile dacă societatea suportă drepturile salariale cuvenite acestuia.

Mai mult, societatea precizează că *“dl..X. nu și-a pierdut poziția de salariat al .X., care îi plătea, în continuare, drepturile salariale”*.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în

vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

5.În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 reprezentând **diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei** înregistrată de societate la data de .X./2013, se rețin următoarele:

5.1 Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată la sfârșitul anului 2013 cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, în mod corect, SC .X. SA a încadrat ca și deductibile cheltuielile efectuate cu bunuri oferite gratuit și destinate consumului salariaților proprii, în condițiile în care acestea reprezentau avantaje de natură salarială și nu au fost impozitate la salariați.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în cursul anului 2013, cheltuieli în sumă totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri (fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, ketchup, băuturi calde) destinate consumului salariaților proprii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri nu au fost impozitate salariaților ca avantaje de natură salarială pentru angajați conform prevederilor art.55 alin.(1), (2) lit.k), (3) lit.b) din Codul fiscal și pct.69 și 70 lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, situație ce contravine prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Codul fiscal, motiv pentru care suma de .X. lei a fost inclusă în baza de impozitare fiind diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate la sfârșitul anului 2013.

În drept, potrivit prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar potrivit art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.l) din același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

Potrivit prevederilor legale rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, unde deductibile sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare, iar cheltuielile salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, nu sunt deductibile.

Totodată, potrivit art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(1) 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.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:[...]

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;”

De asemenea, în conformitate cu prevederile pct. 69 și pct. 70 lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se definesc și se enumeră avantajele:”

69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi: [...]

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține ca 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, iar venituri asimilate salariilor sunt considerate inclusiv bunurile acordate gratuit salariaților ce reprezintă un avantaj de natura salarială, respectiv acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.X./2014, se reține că în perioada verificată a anului 2013, societatea a acordat tuturor salariaților săi bunuri reprezentând fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, ketchup, băuturi calde, fără a include contravaloarea acestora în veniturile salariale în vederea impozitării în înțelesul impozitului pe venit.

Cheltuielile efectuate cu acordarea acestor bunuri, au fost contabilizate de societate în anul 2013 pe cheltuieli pe care, în mod eronat le-a considerat deductibile fiscal, întrucât acestea trebuiau impozitate la angajați, fiind avantaje de natură salarială.

Referitor la afirmația societății “*bunurile respective nu au fost limitate/restricționate consumului salariaților proprii ci au fost achiziționate de societate cu scopul primordial de a beneficia potențialii*

clienți/colaboratori ai societății în cadrul vizitelor la sediul acesteia, [...], aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu consumabilele [...], nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte cele precizate, respectiv că aceste bunuri sunt oferite clienților societății. Mai mult, societatea a înregistrat aceste cheltuieli în contul .X. denumit de societate “*Cheltuieli diverse angajat*”, rezultând astfel că aceste bunuri sunt destinate exclusiv angajaților proprii.

Afirmațiile societății prin care “*aceste cheltuieli nu reprezintă avantaje pentru salariat din moment ce ele nu vizază strict angajatul, nu există nicio posibilitate de comensurare a consumului acestor bunuri de către personalul societății (per angajat)*” și în consecință “*această încadrare este eronată și nejustificată legal*”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a arătat în prezenta decizie, deoarece aceste bunuri nu au fost impozitate la angajați conform prevederilor legale, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala cu bunurile acordate gratuit salariaților ca nedeductibilă fiscal pentru societate.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că diminuarea pierderii fiscale întregită la sfârșitul anului 2013 cu suma de .X. lei stabilită ca măsură prin Dispoziția de măsuri nr..X./2014, este legal stabilită, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

5.2 Referitor diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă anului 2013, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr..X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestația formulată SC .X. SA nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au dispus societății diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pentru anul 2013 cu suma de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă Dispoziția de măsuri nr..X./2014, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia, în ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând:

- înscrierea, în mod eronat, de cheltuieli de exploatare în sumă totală de .X. lei în loc de .X. lei, așa cum a rezultat din balanța de verificare încheiată la .X./2013, majorând pierderea fiscală cu suma de .X. lei;

- sume stabilite la control ca și cheltuieli nedeductibile fiscal care diminuează pierderea fiscală înregistrată pentru anul 2013 cu suma de .X. lei și de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.2906/2014 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, anterior explicitată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SA, deși contestă suma de .X. lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Dispoziția de măsuri nr. .X./2014 cu privire la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate la data de .X./2013 cu suma de **.X. lei**, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „**organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv**”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC .X. SA sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care aceasta era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care aceste operațiuni reprezentau achiziții de bunuri oferite gratuit pentru uzul personal al angajaților săi, iar taxa aferentă bunurilor respective a fost integral dedusă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri, reprezentând contravaloarea unor bunuri (fructe, cafea, apă minerală, sucuri, ceai, muștar, ketchup, băuturi calde) destinate consumului salariaților proprii, motiv pentru care au procedat la colectarea TVA în sumă de **.X. lei** în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b), art.137 și art.140 din Codul fiscal, calculând

totodată majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată operațiunile privind preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..

Totodată, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă bunurilor pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată și care au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi, precum și a faptului că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite.

În ceea ce privește cazul invocat de societate, respectiv cazul “C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet” al Curții Europene de Justiție, având ca obiect tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acesta se referă exclusiv la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în cazul oferirii de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului propriu cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru or, societatea nu se află în această situație, bunurile fiind destinate exclusiv angajaților proprii.

Mai mult, așa cum s-a reținut la cap.III pct.4.1, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte că aceste bunuri sunt oferite clienților societății cu ocazia unor diverse întâlniri de lucru organizate în vederea desfășurării activității economice a societății. Din contră, societatea a înregistrat aceste cheltuieli în contul .X. denumit de societate “*Cheltuieli diverse angajați*”, rezultând astfel că aceste bunuri sunt destinate exclusiv angajaților proprii.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC .X. SA sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care aceasta era obligată să colecteze taxa pe

valoarea adăugată, în condițiile în care aceste operațiuni reprezentau achiziții de bunuri oferite gratuit clienților în scopul stimulării vânzărilor societății, operațiuni care nu îndeplinesc condițiile prevăzute legea fiscală.

În fapt, societatea, în perioada 2010 – 2011, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă unor bunuri achiziționate de la diverși furnizori, respectiv televizoare, calculatoare, telefoane mobile, cafetiere, aspiratoare, plite electrice, storcător de fructe, roboți de bucătărie, combine frigorifice, radio CD auto, diverse materiale de construcții etc., și oferite clienților (farmacii), în cadrul unei campanii comerciale de stimulare a vânzărilor, în funcție de volumul vânzărilor de produse către aceștia și de termenul de încasare a contravalorii facturilor.

Totodată, în locul discounturilor oferite, clienții puteau opta să obțină credite stabilite de societate a căror valoare se cumula de la o lună la alta, și în schimbul cărora participanții obțineau anumite bunuri cuprinse într-o listă pusă la dispoziție de organizator și furnizate de societăți comerciale partenere, prin parcurgerea unor etape, respectiv în baza numărului de credite, participantul își alegea bunurile dorite din lista prezentată pe site de organizator; furnizorii confirmau clienților disponibilitatea în stoc a bunurilor alese și le livrau acestora; la momentul livrării se semna un proces verbal între client și furnizorul produsului; contravaloarea bunurilor livrate clienților erau facturate de furnizori către SC .X. SA, iar la final societatea emitea facturi de vânzare către beneficiarii bunurilor în care era înscrisă valoarea acestora precum și discount-ul de 100%, valoarea finală fiind .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea cheltuielilor cu bunurile oferite clienților participanți la campanie în sumă de .X. lei era înregistrată în contul de cheltuieli .X. „.X.”, iar ca operațiunea de acordare de bunuri în scopul stimulării vânzărilor să nu fie considerată livrare de bunuri, aceasta trebuia să îndeplinească anumite condiții prevăzute de legea fiscală, condiții pe care societatea nu le-a îndeplinit, respectiv au fost acordate clienților bunuri care nu au fost produse de societate și/sau nu reprezintă bunuri comercializate în mod obișnuit de aceasta, între aceste bunuri și produsele farmaceutice vândute clienților nu s-a putut stabili o legătură, iar bunurile în cauză nu au fost acordate unor consumatori finali, societatea nerespectând astfel prevederile art.128 alin.(1), alin.(4) lit.b), alin.(8) lit.e), art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, precum și pct.6 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, motiv pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(1), art.137 și art. 140 din Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei,

calculând totodată și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.119 – 120 și art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada .X./2010 – .X./2011:

*“(8) **Nu constituie livrare de bunuri**, în sensul alin. (1):[...]*

*e) **acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme;**”*

Iar începând cu data de .X./2011:

*“e) **acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;**”*

Potrivit acestor prevederi legale, nu constituie livrare de bunuri, bunurile acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.6 alin.(13), în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“6. (13) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal, se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor:

a) pe lângă bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, și orice alte bunuri care sunt destinate pentru reclamă și publicitate;

b) în alte cazuri decât cele prevăzute la lit. a), bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate

în mod obișnuit de persoana impozabilă, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului.”

În forma aplicabilă în perioada 01.03.2011 – 31.01.2012, prevederile pct.6 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“(14) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului;[...]

Din analiza acestor prevederi legale se reține, referitor la bunurile acordate gratuit pentru stimularea vânzării, că în situația în care bunurile nu sunt produse sau comercializate de persoana impozabilă care le acordă pentru a nu fi considerată livrare de bunuri, acestea trebuie să fie folosite în legătură cu bunurile achiziționate sau să fie furnizate către consumatorul final și să aibă o valoare mai mică decât acestea.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că societatea a oferit clienților (farmacii), în cadrul unei campanii comerciale de

stimulare a vânzărilor, în funcție de volumul vânzărilor de produse către aceștia și de termenul de încasare a contravalorii facturilor, bunuri achiziționate de la diverși furnizori, respectiv televizoare, calculatoare, telefoane mobile, cafetiere, aspiratoare, plite electrice, storcător de fructe, roboți de bucătărie, combine frigorifice, radio CD auto, diverse materiale de construcții etc. pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, conform regulamentului campaniei, clienții puteau opta către un sistem de credite în locul discounturilor oferite, prin parcurgerea unor etape, și prin care primeau diverse bunuri facturate la valoarea discountului oferit de societate, factura finală având valoarea de .X. lei.

Totodată, se reține că pentru ca o operațiune de acordare de bunuri în scopul stimulării vânzărilor să nu fie considerată livrare de bunuri, aceasta trebuie să îndeplinească anumite condiții prevăzute de legea fiscală. Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că aceste condiții nu au fost îndeplinite, respectiv bunurile acordate gratuit constând în televizoare, calculatoare, telefoane mobile, cafetiere, aspiratoare, plite electrice, storcător de fructe, roboți de bucătărie, combine frigorifice, radio CD auto, diverse materiale de construcții etc. nu au fost produse de societate și/sau nu reprezintă bunuri comercializate în mod obișnuit de aceasta, între aceste bunuri și produsele farmaceutice vândute clienților nu s-a putut stabili o legătură, iar bunurile în cauză nu au fost acordate unor consumatori finali.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății contestatăre colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă bunurilor constând în televizoare, calculatoare, telefoane mobile, cafetiere, aspiratoare, plite electrice, storcător de fructe, roboți de bucătărie, combine frigorifice, radio CD auto, diverse materiale de construcții etc., acordate în mod gratuit în vederea stimulării vânzărilor, întrucât acestea reprezintă livrări de bunuri.

Referitor la afirmația societății prin care „*clientul și consumatorul final către care societatea face livrări de bunuri ca parte a activității economice este farmacia, cea care beneficiază și de acordarea de bunuri considerate de către organele de control ca fiind gratuită, valoarea acestora din urmă fiind semnificativ mai mică comparativ cu*

valoarea vânzărilor efectuate de către societate către farmacie”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, conform principiilor TVA, aceasta este o taxă pe consumul final, care se plătește eșalonat la data la care bunurile ajung la consumatorii finali în urma mai multor operațiuni, unde consumatorul final este orice persoană care nu are dreptul de a deduce TVA care îi este aplicată sau pe care o plătește. Or, farmacia nu poate fi considerată consumator final întrucât ea reprezintă o persoană impozabilă care transmite întotdeauna clientului său final (persoană fizică) orice TVA, situație în care clientul va trebui să plătească taxa ca făcând parte din preț, respectiv cumpărătorul final suportă efectiv TVA prin prețul plătit furnizorului (farmaciei) pentru bunurile livrate. Mai mult, art.2. din Ordonanța nr.21/1991 privind protecția consumatorilor, republicată, precizează: *”consumator - orice persoană fizică sau grup de persoane fizice constituite în asociații, care acționează în scopuri din afara activității sale comerciale, industriale sau de producție, artizanale ori liberale;”*, se reține că farmacia nu face parte din această categorie fiind o persoană impozabilă care comercializează bunuri achiziționate, respectiv produse farmaceutice.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. .X./2014 reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, sunt legal stabilite, fapt pentru care 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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. .X./2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X.lei** reprezentând:

- **.X. lei** reprezentând impozit pe profit,
- **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., având ca obiect **diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei** înregistrată de societate la data de .X./2013

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SA împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., reprezentând **diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei** înregistrată de societate la data de .X./2013.

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

DIRECTOR GENERAL