



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

Administrație Națională  
Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 173 / 2016  
privind soluționarea contestației formulate  
de .X. S.A., în insolvență,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 1279/18.06.2015

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./15.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 1279/18.06.2015, asupra contestației formulate de .X. S.A., înregistrată la ORC sub nr.X., CUI .X., cu sediul social în municipiul .X., județ .X., prin .X. SPRL, conform împuternicirii avocațiale seria .X. aflată în original la dosar.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-X./30.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-X./30.04.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 12.05.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosar, 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, fiind înregistrată sub nr. .X./08.06.2015 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei registraturii acesteia, aplicate pe contestația aflată în original la dosar.

În baza prevederilor art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, și constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile 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 în vigoare la data formulării contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. S.A.

I. Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.04.2015, solicitând admiterea contestației “ca legală și temeinică” și considerarea ca nedatorată a sumei de .X. lei, stabilite suplimentar cu titlu de TVA, impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesoriile aferente acestora, pentru următoarele motive:

1. Contestatara arată că, în vederea începerii activității de inspecție fiscală, organele fiscale au comunicat societății, în primă instanță, Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./01.04.2014, prin care se notifica faptul că începând cu data de 02.01.2014 va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiect T.V.A. și impozit pe profit, pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013. Ulterior, societatea a primit o altă versiune, modificată, a aceluiași aviz de inspecție fiscală, prin care se comunica faptul că, începând cu aceeași dată de 02.04.2014, va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiect verificarea, pe lângă T.V.A. și impozitul pe profit, și a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale.

Astfel, contestatara consideră că, prin adăugarea ulterioară la obiectivul inspecției fiscale prevăzut prin Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./01.04.2014 a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, organele fiscale nu și-au respectat obligația de a înștiința contribuabilul înaintea desfășurării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.101 din Codul de procedură fiscală.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina sa datorită faptului că s-a considerat că achizițiile efectuate de .X. S.A., în perioada 06.11.2009-01.10.2012, de la .X. S.R.L. și .X. S.R.L., nu reflectă realitatea. Contestatara arată că, pentru aceeași perioadă, a fost anterior supusă unor verificări cu ocazia controalelor documentare în vederea rambursării soldului sumei negative de T.V.A., societatea beneficiind de rambursarea integrală a T.V.A.. Organele de inspecție fiscală au concluzionat atunci că tranzacțiile desfășurate de societate cu .X. S.R.L. și .X. S.R.L. nu prezentau niciun risc fiscal, contrar concluziilor la care au ajuns inspectorii fiscali în cadrul raportului de inspecție fiscală contestat, fapt care, în opinia contestatarei, reprezintă încercarea de a recupera un prejudiciu creat de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. prin obligarea .X. S.A. să plătească pentru faptele altora.

Societatea arată că a achiziționat materii prime de la partenerii săi în baza unor contracte de vânzare cumpărare, parteneri care la rândul lor au achiziționat marfa de la furnizori externi. Prin contractele încheiate se menționa faptul că plata urma să fie făcută de către .X. S.A. direct în contul furnizorilor externi, la ordinul .X. S.R.L. și .X. S.R.L..

Faptul că bunurile au fost transportate direct de la furnizorii externi către .X. S.A., în opinia contestatarei, nu prezintă implicații din punct de vedere al T.V.A., având în vedere că această practică comercială este specifică activității de intermediere, care nu este interzisă de lege. .X. S.R.L. și .X. S.R.L. au primit facturi din partea furnizorilor intracomunitari și ulterior

au emis facturi către .X. S.A., pentru vânzarea mărfurilor, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(2) din Codul fiscal, cu toate implicațiile prevăzute de lege. Operațiunile efectuate au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă de către toate părțile implicate.

Contestatară susține că, un posibil prejudiciu suspectat de organele de inspecție fiscală, apărut în momentul în care .X. și .X. S.R.L. și-au diminuat soldul T.V.A. de plată înregistrând operațiuni de achiziție considerate fictive (efectuate de la furnizorii locali .X. SRL, .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L.), nu au niciun fel de legătură cu operațiunile dintre .X. S.A. cu .X. S.R.L. și .X. S.R.L. și nu pot demonstra că acestea au fost nereale, fiind efectuate cu scopul de a diminua soldul T.V.A. de plată. Operațiunile suspectate de organele de inspecție fiscală nu făceau parte din lanțul de achiziții din amonte al .X. SA.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit un prejudiciu și o obligație de plată în sarcina .X. S.A., deși un posibil prejudiciu a fost creat exclusiv de furnizorii săi .X. S.A. și .X. S.R.L., prin diverse achiziții ce nici măcar nu au legătură cu livrările ulterioare către .X. S.A..

Mai mult, contestatară susține că, prin abordarea lor, organele de inspecție fiscală au încălcat/ignorat principii fundamentale de drept european, invocate cu consecvență de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul neutralității (fundamental în mecanismul T.V.A.), principiul proporționalității și principiul eficacității. Hotărârile și deliberările date de instanța europeană în diferite cauze confirmă că un contribuabil (beneficiar al unei livrări) nu poate fi penalizat pentru fapte de comportament fiscal inadecvat/fraudă/evaziune fiscală săvârșite de persoane aflate pe lanțul comercial, sau chiar de către furnizorul direct, fără a fi stabilit, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea era implicată într-o fraudă.

3. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, stabilite de către organele fiscale ca urmare a recalificării veniturilor considerate ca fiind din drepturi de proprietate intelectuală, contestatară arată că respectivele venituri provin din brevete de invenție, menționate în mod specific că se includ în categoria veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală de art.46 alin.(4) din Codul fiscal.

Societatea precizează că, în conformitate cu pct.24 din HG nr.44/2004 dată în aplicarea art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se supune regulilor de impozitare a veniturilor salariale – remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală, numai în condițiile în care acestea intră în sfera sarcinilor de serviciu, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator. Totodată, societatea susține că organele fiscale nu au luat în considerare prevederile art.5 alin.(1) din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenții, unde sunt prevăzute reguli similare privind dreptul la brevetul de invenție, atunci când inventatorul este salariat.

Contestatară susține că organele fiscale nu pot invoca prevederile paragrafului 3 al pct.24 din HG nr.44/2004, ca bază legală pentru aplicarea regulilor de impozitare a veniturilor salariale, fără a analiza mai întâi dacă prevederile din contractele de muncă/administrare ale persoanelor care au beneficiat de venituri din drepturi de proprietate intelectuală fac vreo mențiune specifică cu privire la sarcinile acestor persoane în domeniul cercetării/inovației.

De asemenea, societatea arată că diferența fundamentală între o inovație, așa cum este definită și după cum rezultă din art.7 și următoarele din Legea nr.64/1991 și realizarea tehnică menționată la art.73 din aceeași lege, este că o inovație, într-o definiție unanim acceptată, prezintă caracter de noutate la nivel mondial (atestată ca atare prin brevet de invenție), în timp ce realizarea tehnică prezintă noutate referitor la unitatea care o exploatează. Astfel, așa cum recunosc și organele fiscale în raportul de inspecție fiscală contestat, “Pentru realizările tehnice ale celor 38 de persoane, care fac obiectul contractelor menționate, Oficiul de stat pentru invenții și mărci a emis Brevete de invenție care au drept solicitant și drept titular .X. S.A., iar ca inventatori persoane fizice”.

Pe cale de consecință, contestatoarea consideră că a fost deplin îndreptățită să considere sumele plătite celor 38 de persoane, în perioada 2009-2010, ca fiind venituri din drepturi de proprietate intelectuală, respectându-se și prevederile pct.24 din Normele metodologice de aplicare a art.46 din Codul fiscal. Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală și-au depășit competențele și pregătire, încălcând prevederile art.94 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, care prevăd că “Nu intră în atribuțiunile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice”.

În ceea ce privește constatarea organelor fiscale, potrivit căreia invențiile pentru care au fost plătite venituri din drepturi de proprietate intelectuală sunt specifice obiectului de activitate al societății, .X. S.A. menționează că plata unor venituri din drepturi de proprietate intelectuală pentru invenții care nu ar avea legătură cu obiectul de activitate al societății/ce nu ar putea fi folosite de societate, ar genera cheltuieli nedeductibile pentru aceasta întrucât nu ar fi cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la .X. S.A., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.04.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./30.04.2015, constatându-se următoarele:

1. Taxa pe valoarea adăugată

În perioada 06.11.2009-11.02.2011, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 164 de facturi emise de .X. S.R.L., reprezentând livrări de produse chimice (cauciuc sintetic, țesătură impregnată, negru de fum), care constituie materii prime pentru .X. S.A..

La .X. S.R.L., proveniența mărfurilor livrate a fost justificată cu facturi de achiziții intracomunitare în sumă de .X. lei, care au fost refacturate cu T.V.A. către .X. S.A.. În perioada menționată, la .X. S.R.L. nu a rezultat T.V.A. de plată, deoarece aceasta a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție emise de .X. S.R.L. și .X. S.R.L..

În ceea ce privește furnizorul .X. S.R.L. (societate radiată în data de 18.12.2013), din analiza deconturilor de T.V.A. pentru trim.II și III 2010, s-a constatat că aceasta nu a declarat la organul fiscal competent livrări către .X. S.R.L.. De asemenea, .X. S.R.L. a declarat achiziții de la .X. S.A., societate care nu a declarat respectivele livrări. Totodată, din informațiile transmise de .X., .X. S.R.L. nu a încasat nicio sumă de bani de la .X. S.R.L..

Referitor la furnizorul .X. S.R.L., administratorul judiciar al .X. SRL a transmis faptul că facturile emise de acesta nu se regăsesc fizic în evidența contabilă a societății, precum și faptul că .X. SRL nu s-a înscris la masa credală la .X. S.R.L..

În contractele de vânzare cumpărare încheiate de .X. S.R.L. și .X. S.A., condiția de livrare era franco depozit .X., plata furnizorului extern al .X. S.R.L. (care era deja înscris în contract) făcându-se de către .X. S.A. “la ordinul .X. S.R.L.”. Totodată, valoarea achiziției intracomunitare efectuată de .X. S.R.L. era înscrisă în contractul dintre aceasta și .X. S.A..

În perioada 07.03.2011-01.10.2012, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. S.R.L., reprezentând livrări de produse chimice (cauciuc sintetic, țesătură impregnată, negru de fum), care constituie materii prime pentru .X. S.A..

La .X. S.R.L., proveniența mărfurilor livrate a fost justificată cu facturi de achiziții intracomunitare în sumă de .X. lei, care au fost refacturate cu T.V.A. către .X. S.A.. În perioada menționată, la .X. SRL nu a rezultat TVA de plată, deoarece aceasta a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție emise de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A. și .X. S.R.L..

În ceea ce privește facturile emise .X. S.R.L., acestea nu s-au regăsit fizic în evidența contabilă a .X. S.R.L., așa cum a comunicat lichidatorul judiciar al acesteia, mare parte din valoarea acestora nefiind achitate.

Totodată, .X. S.R.L. a declarat prin declarația informativă D394 achiziții efectuate de la .X. S.R.L., societate care nu a declarat operațiunile respective drept livrări.

Referitor la facturile emise de .X. S.R.L., nici acestea nu au fost regăsite fizic în evidența contabilă a .X. S.R.L., iar furnizorul declarat de acesta prin declarația informativă D394, respectiv .X. S.R.L., nu a declarat livrări către .X. S.R.L.. De asemenea, .X. S.R.L. nu a încasat nicio sumă de bani de la .X. S.A..

Urmare solicitării unui control încrucișat, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța a transmis faptul că .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. nu funcționează la sediile sociale declarate și niciun reprezentant al acestora nu a putut fi contactat, procedându-se la întocmirea documentației în vederea sesizării organelor de cercetare penală.

În ceea ce privește facturile emise de .X. S.A., în perioada mai-iunie 2010, s-a constatat că această societate a fost înscrisă în lista contribuabililor inactivi din data de 27.01.2010, scoasă din evidența plătitorilor de T.V.A. din data de 01.03.2010, fiind ulterior dizolvată în data de 03.09.2010.

Referitor la relația comercială a .X. S.R.L. cu .X. S.R.L., s-a constatat că aceasta din urmă declară achiziții de la .X. S.A., societate care nu declară respectivele operațiuni drept livrări, precum și faptul că .X. S.R.L. nu a încasat nicio sumă de la .X. S.R.L. și nu s-a înscris la masa credală a acesteia.

În contractele de vânzare cumpărare încheiate de .X. S.R.L. și .X. S.A., condiția de livrare era franco depozit .X., plata furnizorului extern al .X. S.R.L. (care era deja înscris în contract) făcându-se de către .X. S.A. "la ordinul .X. S.R.L."

Reprezentantul .X. S.A., referitor la relația comercială cu .X. S.R.L. și .X. S.R.L., a explicat faptul că, mențiunile referitoare la condițiile de livrare a produselor, prețul acestora și furnizorul intracomunitar, erau stabilite de .X. S.A. direct, în calitatea sa de beneficiară a mărfii achiziționate.

Concluzionând, în baza aspectelor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- contractele cu patenerii externi au fost încheiate de .X. S.A., care a stabilit cantitățile de materii prime, prețuri, termeni de livrare și de plată;
- plata mărfurilor achiziționate din comunitate s-a efectuat exclusiv de către .X. S.A.;
- mărfurile au fost transportate efectiv de la furnizorii din comunitate la .X. S.A., unde au fost și recepționate;
- datele înscrise în facturile și avizele de însoțire a mărfii emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL către SC .X. SA nu reflectau o situație reală.

Astfel, beneficiarul real al materiilor prime provenite din comunitate a fost .X. S.A., situație în care pentru achizițiile intracomunitare efectuate în perioada 06.11.2009-01.10.2012, aceasta trebuia să aplice măsurile de simplificare – taxare inversă prin articolul contabil 4426=4427, fără a influența cuantumul T.V.A. de plată sau T.V.A. de recuperat. Prin înscrierea scriptică, în documente, a intermediarilor .X. S.R.L. și .X. S.R.L., .X. S.A. a procedat în mod nelegal la deducerea T.V.A. în cuantum de .X. lei, în baza facturilor emise de aceștia, facturi care au circulat doar scriptic între societăți, faptic .X. S.A. fiind achizitorul intracomunitar real. Se menționează că .X. S.A., în perioada supusă inspecției fiscale, a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a T.V.A., cu control ulterior, în sumă totală de .X. lei.

În acest fel TVA de plată sau de rambursat se repun și rezultă TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

## 2. Impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Societatea verificată a acordat unor persoane fizice sume de bani care în evidența contabilă au fost apreciate drept venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în cuantum de .X. lei în anul 2009 și .X. lei în anul 2010. Plata veniturilor, către un număr de 38 de persoane beneficiare, s-a efectuat în baza unor contacte de cesiune a drepturilor de proprietate

intelectuală ce au avut ca obiect cedarea dreptului la depunerea cererii de brevet de invenție, la acordarea și eliberarea brevetului de invenție și drepturi la invocarea priorității convenționale. Toate brevetele au avut ca obiect compoziții de substanțe chimice sau procedee tehnice de obținere a unor substanțe chimice.

În fapt specificul veniturilor menționate era următorul:

- inventatorii, beneficiari ai veniturilor, au fost în marea majoritate salariați ai .X. S.A., în baza unor contracte individuale de muncă;

- obiectul invențiilor a fost constituit numai din realizări tehnice care presupun încercări tehnice, utilizare de bază materială specifică (malaxoare, prese, etc);

- nu a fost identificat niciun contract de punere la dispoziția inventatorilor, cu titlu oneros, a liniilor tehnologice și utilajelor, specifice realizărilor tehnice;

- nu au fost identificate nici eventuale plăți suplimentare de drepturi salariale acordate inventatorilor, dacă aceștia ar fi alocat timp de muncă realizării invențiilor în afara sarcinilor de serviciu, deci realizările tehnice s-au realizat în cadrul timpului și sarcinilor de serviciu normate.

În fapt, prin considerarea plăților efectuate către cei 38 de angajați ai săi ca fiind venituri din drepturi de proprietate intelectuală, .X. S.A. a încălcat prevederile paragrafului 3 și 4 al pct.24 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile art.7 alin.(2) din Codul fiscal.

Totodată, începând cu anul 2011, pentru veniturile acordate și în baza unor cesiuni anterioare datei de 01.01.2011, .X. S.A. a aplicat impozit pe veniturile din salarii, iar sumele acordate au constituit baza impozabilă pentru calcularea, reținerea și virarea contribuțiilor sociale, deci venitul acordat în baza aceluiași contracte a fost considerat înainte de 01.01.2011 drept venit pentru activități independente, iar ulterior datei de 01.01.2011 drept venit din activități dependente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. S.A. diferențe suplimentare de venituri de natura salarială, pentru care s-au calculat obligații fiscale principale și accesorii suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii, accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, contribuția individuală de asigurări sociale, accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj, accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator, accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Pentru faptele constatate la .X. S.A., referitoare la T.V.A. stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au întocmit și transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./26.05.2015, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

#### A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea contestatarei, potrivit căreia prin adăugarea ulterioară la obiectivul inspecției fiscale, prevăzut prin Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./01.04.2014, a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, organele fiscale nu și-au respectat obligația de a înștiința contribuabilul înaintea desfășurării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.101 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În conformitate cu prevederile art.102 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

[...]

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

...

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

Din documentele aflate la dosar, se reține că, în vederea efectuării inspecției fiscale la .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-.X./01.04.2014 pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată și impozitul pe profit aferente perioadei 01.01.2009-31.12.2013.

Ulterior, pe timpul desfășurării inspecției fiscale, organele de control au stabilit extinderea acesteia și la alte obligații bugetare decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, motiv pentru care a fost emis un nou aviz de inspecție fiscală, cu același număr și dată, în care pe lângă TVA și impozit pe profit, au fost menționate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente perioadei 01.01.2009-31.12.2013.

Avizul de inspecție fiscală ce a stabilit extinderea inspecției fiscale și la alte obligații bugetare a fost comunicat sub semnătură reprezentantului societății, existând mențiunea olografă a acestuia pe avizul listat în data de 13.11.2014, respectiv “De acord cu inspecția fiscală începând cu 17.11.2014 la impozit pe venituri din salarii și contribuții”.

Astfel, se reține că inspecția fiscală a început în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./01.04.2014, pentru verificarea TVA și a impozitului pe profit aferente perioadei 01.01.2009-31.12.2013, fiind extinsă pentru aceeași perioadă și la impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale, fapt care a fost comunicat contestatarului prin emiterea unui alt aviz de inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor legale mai sus menționate.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

#### B. Aspecte de fond

1. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, accesorii aferente acesteia în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.04.2015, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./30.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare



stabilite de inspecția fiscală, fac obiectul Sesizării penale nr..X./26.05.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit că societatea a înregistrat în evidențele contabile facturi emise de .X.O S.R.L. și .X. S.R.L. care nu reflectă realitatea fenomenului economic și care au dus la diminuarea T.V.A. de plată, la majorarea T.V.A. de rambursat și obținerea de sume de la bugetul de stat cu titlu de T.V.A. de rambursat, fiind stabilită suplimentar suma de .X. lei reprezentând T.V.A. și accesorii aferente acesteia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea utilizează materii prime provenite de la parteneri intracomunitari, însă o parte semnificativă din achiziții nu s-au efectuat direct, ci prin intermediul .X. S.R.L. și .X. S.R.L.. Referitor la aceste achiziții s-au constatat următoarele:

- contractele cu partenerii externi au fost încheiate de .X. S.A., care a stabilit cantitățile de materii prime, prețuri, termeni de livrare și de plată;
- plata mărfurilor achiziționate din comunitate s-a efectuat exclusiv de către .X. S.A.;
- mărfurile au fost transportate efectiv de la furnizorii din comunitate la .X. S.A., unde au fost și recepționate;
- datele înscrise în facturile și avizele de însoțire a mărfii emise de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. către .X. S.A. nu reflectau o situație reală.

Astfel, beneficiarul real al materiilor prime provenite din comunitate a fost .X. S.A., situație în care pentru achizițiile intracomunitare efectuate în perioada 06.11.2009-01.10.2012, aceasta trebuia să aplice măsurile de simplificare – taxare inversă prin articolul contabil 4426=4427, fără a influența cuantumul T.V.A. de plată sau T.V.A. de recuperat. Prin înscrierea scriptică, în documente, a intermediarilor .X. S.R.L. și .X. S.R.L., .X. S.A. a procedat în mod nelegal la deducerea T.V.A. în cuantum de .X. lei, în baza facturilor emise de aceștia, facturi care au circulat doar scriptic între societăți, faptic .X. S.A. fiind achizitorul intracomunitar real. .X. SA, în perioada supusă inspecției fiscale, a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a T.V.A., cu control ulterior, în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere volumul semnificativ al T.V.A. colectată aferentă facturilor emise de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. către .X. S.A., pentru a nu rezulta din deconturile lunare de T.V.A., întocmite și depuse la organul fiscal teritorial, T.V.A. de plată datorată bugetului de stat, societățile intermediare mai sus menționate au înregistrat în evidența contabilă documente de achiziție de la diverse societăți aflate în stare de insolvență sau care nu au declarat respectivele livrări, iar acestea la rândul lor au justificat livrările cu documente de achiziție de la societăți inactive sau care nu au depus declarații fiscale.

Pentru faptele constatate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./26.05.2015, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.a) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de .X. lei reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./30.04.2015, contestată.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.04.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-.X./30.04.2015, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate de societatea verificată, respectiv înregistrarea unor operațiuni fictive efectuate în scopul de a-și crea un avantaj fiscal, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului și obținerea unor sume de bani cu titlul de rambursări de la bugetul de stat.

Prin înscrierea scriptică, în documente, a intermediarilor .X. S.R.L. și .X. S.R.L., .X. S.A. a procedat în mod nelegal la deducerea T.V.A. în cuantum de .X. lei, în baza facturilor emise de aceștia, facturi care au circulat doar scriptic între societăți, faptic .X. S.A. fiind achizitorul intracomunitar real. Relațiile contractuale, comerciale și financiare au fost controlate numai de .X. S.A., astfel că .X. S.R.L. și .X. S.R.L. au fost introduse numai într-un circuit al documentelor, în scopul de a beneficia de T.V.A. deductibilă. .X. S.A., în perioada supusă inspecției fiscale, a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a T.V.A., cu control ulterior, în sumă totală de .X. lei.

Totodată, .X. S.R.L., pentru a nu achita la bugetul de stat T.V.A. colectată rezultată din facturile emise către .X. S.A., a procedat la deducerea T.V.A. în baza unor achiziții fictive de la .X. S.R.L. și .X. S.R.L.. La rândul lor, acestea din urmă au “justificat” livrările fictive cu achiziții fictive de la .X. S.R.L. și .X. S.A..

De asemenea, .X. S.R.L., pentru a nu achita la bugetul de stat T.V.A. colectată rezultată din facturile emise către .X. S.A., a procedat la deducerea T.V.A., astfel:

- în baza unor achiziții fictive de la .X. S.R.L., care la rândul ei a justificat livrările fictive de la .X. S.R.L.;

- în baza unor achiziții fictive de la .X. S.A., societate inactivă anterior datei facturilor;

- în baza unor achiziții fictive de la .X. S.R.L., care la rândul ei a justificat livrările fictive prin achiziții fictive de la .X. S.A..

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./26.05.2015, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată la bugetul de stat în sumă de .X. lei, reprezentând T.V.A. și accesorii aferente acesteia și care fac atât obiect al Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./30.04.2015, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de .X. S.A..

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte

pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. X. din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X. Sesizarea Penală nr. X./26.05.2015, ce cuprind constatările efectuate la X. S.A., unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de X. lei, reprezentând T.V.A. și accesorii aferente acesteia, obligații ce fac obiect atât al Deciziei de impunere nr.F-X./30.04.2015, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

De asemenea, pct.10.1 din 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, statuează că :

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând T.V.A. și accesorii aferente acesteia, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente, cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații contestate mai sunt datorate de .X. S.A. în condițiile în care organele fiscale din Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr .X./22.12.2015 prin care au fost anulate obligațiile în sumă de .X. lei stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuată la .X. S.A. au fost stabilite în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015 obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesorii aferente acestora, ca urmare a reconsiderării activității desfășurată de societate.

Ulterior intrării în vigoare a Legii nr.209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale și adoptării Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2202/19.08.2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr..X./22.12.2015 prin care din suma totală de .X. lei, calculate în sarcina .X. S.A. prin Decizia de impunere nr.F-.X./30.04.2015, au fost anulate obligațiile suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.110 alin.(3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;(...)”

coroborat cu pct.107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că:

” Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.

Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.24 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală, în urma inspecției fiscale desfășurate la .X. S.A., au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015 prin care au stabilit în sarcina contribuabilului suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesorii aferente acestora, iar ulterior, în baza art.2 alin.(1) din Legea nr.209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr..X./22.12.2015 prin care a fost anulată suma de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

Având în vedere că Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr..X./22.12.2015 a fost comunicată societății în data de 23.12.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei, aceasta intrând în circuitul civil și producând efecte juridice, organul de soluționare ia act de anularea parțială a obligațiilor fiscale contestate de societate și implicit de rămânerea ca fără obiect a contestației administrative îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.04.2015 formulată de .X. S.A. pentru suma de .X. lei.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale precum și accesorii aferente, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat aceste venituri în categoria veniturilor de natură

salarială în condițiile în care raporturile dintre societate și beneficiarii de venituri întrunesc trăsăturile unor activități dependente.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuată la .X. S.A. organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a acordat unor persoane fizice sume de bani care în evidența contabilă au fost înregistrate drept plata unor venituri din drepturi de proprietate intelectuală în cuantum de .X. lei în anul 2009 și .X. lei în anul 2010.

Plata veniturilor s-a realizat către un număr de 38 de persoane beneficiare în baza unor documente denumite "Contract de cesiune a drepturilor de proprietate intelectuală" având ca obiect cedarea dreptului la depunerea cererii de brevet de invenție, la acordarea și eliberarea brevetului de invenție și drepturi la invocarea priorității convenționale.

În vederea realizărilor tehnice consemnate în brevetele de invenție au fost utilizate aparate de măsură și control a valorilor parametrilor de lucru (presiune, temperatură) care nu pot aparține inventatorilor.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.04.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite în sarcina contestatarii obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 5 lit. b) din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenție republicată cu modificările și completările ulterioare astfel:

*"ART. 5*

*(1) Dacă inventatorul este salariat, în lipsa unei prevederi contractuale mai avantajoase acestuia, dreptul la brevetul de invenție aparține:*

*a) unității, pentru invențiile realizate de salariat în exercitarea unui contract de muncă ce prevede o misiune inventivă încredințată în mod explicit, care corespunde cu funcțiile sale; inventatorul beneficiază de o remunerație suplimentară stabilită prin contract;*

*b) salariatului, pentru invențiile realizate de către acesta fie în exercitarea funcției sale, fie în domeniul activității unității, prin cunoașterea sau folosirea tehnicii ori mijloacelor specifice ale unității sau ale datelor existente în unitate, fie cu ajutorul material al acesteia, în lipsa unei prevederi contractuale contrare.*

*[.....]*

*(3) În cazurile prevăzute la alin. (1) lit. a) și b) și alin. (2), inventatorul și unitatea au obligația reciprocă să se informeze în scris asupra creării și stadiului realizării invenției și să se abțină de la orice divulgare.*

*(4) Încălcarea obligației de a informa atrage răspunderea persoanei vinovate.*

*(5) În cazurile prevăzute la alin. (1) lit. a) și la alin. (2), dacă, în termen de 60 de zile de la data când salariatul a informat în scris unitatea asupra redactării descrierii invenției, cererea de brevet nu a fost depusă la OSIM, în lipsa altei convenții între părți, dreptul la acordarea brevetului de invenție aparține salariatului, în condițiile prevăzute la alin. (1) lit. b).*

*(6) În cazul prevăzut la alin. (1) lit. b), unitatea are un drept de preferință la încheierea unui contract privind invenția salariatului său, ce trebuie exercitat în termen de 3 luni de la oferta salariatului; în lipsa acordului privind prețul contractului, acesta urmează să fie stabilit de instanțele judecătorești."*

Aceste prevederi legale stabilesc drepturile asupra unei invenții, modul de recunoaștere și apărare pe teritoriul României prin acordarea unui brevet de invenție de către Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, precum și obligații de informare în ceea ce privește salariatul inventator și societatea la care este angajat.

Legea, menționată anterior, stabilește dreptul salariatului de a beneficia de o bonificație din partea societății, urmare a invenției recunoscute, având în vedere obligațiile care îi revin salariatului de a informa societatea și a dreptului de preferință al societății la încheierea unui contract privind invenția salariatului său.

În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil în cazul veniturilor/bonificațiilor obținute în baza contractelor de cesiune a drepturilor de proprietate intelectuală încheiate în temeiul art. 5 alin. 1) lit. b) și art. 48 din Legea nr. 64/1991 64/1991 privind brevetele de invenție republicată cu modificările și completările ulterioare, regula 50 lit. c) și 51 alin. (10) din Hotărârea nr. 152/1992 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii nr. 64/1991 privind brevetele de invenție abrogată prin Hotărârea nr. 499/2003 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii nr. 64/1991 privind brevetele de invenție care la rândul ei a fost abrogată prin Hotărârea nr. 547/2008 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii nr. 64/1991 privind brevetele de invenție, trebuie avute în vedere prevederile art. 1 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare unde se menționează că:

*”ART. 1*

*Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal*

*[.....].*

*(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.*

*[.....]”*

Astfel, potrivit art. 7 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare unde se menționează că:

*”ART. 7*

*Definiții ale termenilor comuni*

*[...]*

*(2) Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în norme.”*

coroborat cu prevederile art. 46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și punctele 19, 24 și 25 din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se menționează că:

*”ART. 46*

*Definirea veniturilor din activități independente*

*(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.*

*(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.*

*(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.*

*(4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.*

*Normele metodologice*

*[.....]*

19. *Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.*

[...]

24. *În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator, și se supun impozitării potrivit prevederilor cap. III "Venituri din salarii" al titlului III din Codul fiscal.*

*Veniturile reprezentând drepturi bănești ale autorului unei realizări tehnice nu sunt considerate, din punct de vedere fiscal, venituri din drepturi de proprietate intelectuală.*

25. *Persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care sunt reglementate relațiile de angajare, și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante, în vederea realizării de invenții, realizări tehnice sau procedee tehnice, opere științifice, literare, artistice etc., obțin venituri de natură salarială."*

și având în vedere că beneficiarii veniturilor au încheiate cu societatea contracte de muncă/administrare iar din documentația depusă la dosarul cauzei nu s-au adus argumente/documente prin care să se susțină realizarea invențiilor în afara programului de lucru sau în alte locații deținute/contractate de inventatori, se poate deduce că organele de inspecție fiscală în mod corect au reîncadrat aceste activități ca fiind activități dependente iar veniturile obținute de cele 38 de persoane drept venituri de natură salarială.

Referitor la alegația contestatarii potrivit căreia plata veniturilor către un număr de 38 de persoane beneficiare s-a realizat în baza unor documente denumite "contract de cesiune a drepturilor de proprietate intelectuală", se reține că indiferent de actul juridic încheiat de .X. S.A. cu cele 38 de persoane, veniturile realizate de aceștia dintr-o activitate dependentă nu pot fi decât de natură salarială și pe cale de consecință vor fi supuse regimului fiscal prevăzut de legislație pentru toate celelalte venituri din salarii și asimilate salariilor.

Se reține că specificul veniturilor anterior precizate este acela că beneficiarii veniturilor au fost salariați la .X. S.A. în baza unor contracte individuale de muncă, obiectul invențiilor a fost constituit numai din realizări tehnice care presupun utilizarea unei baze materiale specifice, astfel încât nu ne aflăm în prezența unor activități independente ci a unor activități dependente de .X. S.A..

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că societatea contestatară nu a prezentat niciun element care ar fi putut demonstra caracterul independent al veniturilor din investiții, respectiv un contract de închiriere a liniilor tehnologice sau a utilajelor specifice realizărilor tehnice menționate sau eventuale plăți suplimentare de drepturi salariale acordate inventatorilor dacă aceștia ar fi alocat timp de muncă realizării invențiilor în afara sarcinilor de serviciu.

Referitor la mențiunile cuprinse în contestație cu privire la "am dori să întrebăm organele fiscale care au efectuat inspecția fiscală, cum se justifică recalificarea în venituri de natură salarială pentru inventatorii care nici măcar nu au fost salariați ai societății", se reține că prin adresa de răspuns nr. .X./18.06.2015, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci precizează că "în orice instalație (industrială sau de laborator) în care se desfășoară procese chimice, fizice sau fizico-chimice, în care este necesară asigurarea unor valori ai parametrilor de lucru (presiune, temperatură) se utilizează aparate de măsură și control, iar



*realizarea oricăror compoziții chimice presupune existența unor substanțe (materii prime) care, de regulă, sunt amestecate în proporții bine determinate și, după caz, supuse unor tratamente fizico-chimice, în vederea obținerii unui amestec final (compoziția dorită)” coroborat cu faptul că, atât în timpul controlului cât și la dosarul contestației, nu există documente din care să rezulte faptul că realizările tehnice cuprinse în brevetele de invenție au fost efectuate în locații asigurate de inventatori (ex. contracte cu un laborator specializat) precum și faptul că .X. S.A. deține o astfel de bază materială considerăm că în mod evident se poate concluziona că în vederea realizărilor tehnice cuprinse în brevetele de invenție a fost utilizată baza materială a .X. S.A., ceea ce înseamnă că a fost desfășurată o activitate dependentă de .X. S.A..*

Se reține că în condițiile în care legislația aplicabilă spetei de față, atât cea fiscală cât și cea comercială, nu a suferit modificări semnificative în perioada 2011 - 2013, contestatara a considerat începând cu anul 2011, că sumele plătite în baza aceluiași contracte de cesiune reprezintă venituri de natură salarială fapt care a determinat impunerea acestora în consecință.

Astfel, se reține că venitul acordat în temeiul aceluiași contracte a fost considerat înainte de anul 2011 drept venituri pentru activități independente iar ulterior datei de 01.01.2011 drept venit din activități dependente aplicând impozitul pe veniturile din salarii.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că petenta, prin contestația formulată se pronunță asupra propriilor înregistrări contabile.

Se reține că organele de inspecție fiscală au apreciat corect că nu sunt îndeplinite criteriile legale corespunzătoare unei activități independente întrucât activitatea desfășurată de cele 38 de persoane fizice nu este efectuată întâmplător și conjunctural, activitatea desfășurată presupunând procedee tehnice, cum ar fi tratarea amestecului de materiale la temperaturi de 220 - 250 grade Celsius timp de 60-120 minute, cu abur la o presiune de 25 - 40 atmosfere, după care s-a procedat la rafinări repetate, care sunt specifice obiectului de activitate al .X. S.A. Astfel rezultă că activitatea desfășurată este dependentă de .X. S.A..

Având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele plătite în baza contractelor de cesiune reprezintă venituri de natură salarială, se reține că .X. S.A. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale aferente perioadei 2009 - 2010 în temeiul dispozițiilor art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat art. 18, art. 23, art. 24 și art. 28 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art. 3, art. 5, art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, art. 19, art. 26 și art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale cu modificările și completările ulterioare, art. 256, art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art. 5 și art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește accesoriile aferente contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât societatea nu contestă modul de calcul a accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate și numărului de zile pentru care au fost calculate accesoriile, iar în sarcina contestatarii a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, .X. S.A. datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, ”accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin. (1) lit.a) și alin.(3) și art. 216 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1

din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației se :

## DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală .X. de lei, reprezentând:

- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

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

2. Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./30.04.2015, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală .X. de lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

- .X.6 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator.

Pct.1 și 3 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

**.X.**