



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.363 / 2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub **nr.907169/30.07.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./26.07.2012, înregistrată la Agenția Naționala de Administrare Fiscală sub nr.X/30.07.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în Sat. .X., Com. .X., jud. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J10/X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./21.05.2012.

SC .X. SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data primirii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală de către SC .X. SRL, respectiv **15.06.2012**, potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare marilor contribuabili la data de **16.07.2012**, astfel cum rezultă din ștampila

Registraturii Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SRL regăsindu-se, la data depunerii contestației, la poziția X din Anexa 2 „Lista marilor contribuabili care vor mai fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012”, conform OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, societatea susține următoarele:

1. Aspecte de ordin procedural

În ceea ce privește reverificarea din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a perioadei 01.01.2009 – 08.02.2010, societatea susține că a mai fost verificată pe această perioadă fiind încheiate trei acte administrative fiscale. Ca urmare, societatea susține că atât timp cât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra taxei pe valoarea adăugată reverificarea pe aceeași perioadă și pentru aceeași taxă este incorectă, astfel că organul de inspecție fiscală nu este îndreptățit să calculeze majorări și penalități după aproape 3 ani.

În susținere societatea invocă prevederile art.105 alin.3 și ale art.105¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și arată că argumentul invocat de organele de inspecție fiscală pentru efectuarea reverificării, respectiv “[...] *Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 [...]*” încheiate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., nu se încadrează în niciuna din situațiile menționate la pct.102.4 din HG nr.1050/2004.

Ca urmare, societatea concluzionează că nu există temei legal pentru redeschiderea perioadei verificate întrucât organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție toate elementele necesare pentru determinarea unei baze impozabile corecte atât în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru determinarea accizelor, încă de la prima verificare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestatoarea invocă prevederile pct.52 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, susținând că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de structura reală a costului de producție al țigaretelor produse.

De asemenea, societatea recunoaște că a determinat costul de producție în mod greșit în sensul că pe lângă elementele specifice de cost, în calculul acestuia a fost inclusă și acciza, aceasta fiind calculată la data producerii țigaretelor, deși conform prevederilor art.206² din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.71 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exigibilitatea accizelor intervine la momentul eliberării în consum a produselor accizabile și nu la data producerii acestora.

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au plecat de la o bază de calcul a TVA greșit determinată, majorată artificial cu valoarea accizei. Astfel, au avut drept bază de calcul a TVA elementele:

- costul de producție (care avea în componența și acciza de la data producerii țigaretelor);
- acciza totală de la data vânzării.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod greșit au inclus în baza de calcul a TVA și cele două tipuri de accize, calculate la două momente diferite, respectiv la momentul producerii țigaretelor și la momentul vânzării acestora.

Totodată, contestatoarea susține că determinarea accizei ad valorem, în funcție de prețul maxim de vânzare cu amănuntul calculat de către autoritățile vamale a fost incorectă întrucât prețul maxim de vânzare cu amănuntul avea în componența lui acciza calculată la momentul producerii țigaretelor și, pe cale de consecință, și baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost supraevaluată.

Astfel, societatea prezintă calculul costului de producție, conform fișei de calcul preț de cost pentru produsul "*Dubliss red*" a cărui vânzare este reflectată în factura nr..X./04.08.2009, astfel:

- cost de producție =X lei/bax;
- acciza la data producției = X lei/bax.

Tinând cont de prevederile legale, respectiv art.137 alin.(1) lit.a) coroborat cu alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, TVA trebuia calculată prin aplicarea cotei legale la baza impozabilă constituită din suma dintre costul de producție determinat de societate fără a lua în calcul acciza de la data producerii țigaretelor și acciza calculată la data vânzării.

Acciza calculată la data vânzării, conform datelor din factura este în sumă de X lei/X baxuri, de unde rezultă că acciza pe bax este în sumă de X lei determinată astfel: X, iar acciza pe pachet este în sumă de X lei (X, / x X).

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată calculată în mod corect, conform datelor din factură este în sumă de X lei/X baxuri, astfel rezultă că TVA pe bax este în sumă de X lei determinată astfel: X/X.

Prețul corect determinat pe bax ar fi trebuit să fie egal cu X lei + X lei + X lei = X lei/bax.

Ca urmare, prețul corect pe pachet este egal cu X lei, determinat astfel: X/X, iar prețul maximal declarat de societate este X lei/pachet.

De asemenea, contestatoarea susține că potrivit calculului prețului de vânzare efectuat de organele de inspecție fiscală pentru sortimentul "Dubliss red", nu s-a avut în vedere faptul că în costul de producție de X lei/bax în mod eronat societatea a inclus și acciza de la data producerii în sumă de X lei/bax.

Astfel, având în vedere că acciza calculată la data vânzării conform datelor din factură este de X lei/X baxuri, rezultă că acciza pe pachet este în sumă de .X. lei determinată astfel: X/XxX.

TVA calculată conform datelor din factură este în sumă de X lei/X baxuri astfel că, TVA pe bax este în sumă de X lei determinată astfel: X lei/X baxuri, prețul de vânzare cu amănuntul determinat pe bax este egal cu X lei + X lei + X lei = X lei, iar prețul de vânzare cu amănuntul determinat pe pachet este în sumă de X lei.

Astfel, contestatoarea susține că plecând de la prețul de cost care cuprindea acciza de la data producerii țigaretelor organele de inspecție fiscală au stabilit un **preț supraevaluat în sumă de .X. lei/pachet, susținând că prețul maximal declarat de societate de .X. lei/pachet este subevaluat.** De asemenea, contestatoarea susține că dacă organele de inspecție fiscală ar fi analizat elementele costului de producție, și nu le-ar fi luat ca atare, ar fi constatat că societatea a calculat eronat costul de producție.

Totodată, contestatoarea susține că poate demonstra că pentru toate produsele care au făcut obiectul verificării organele de inspecție fiscală au avut aceeași abordare, chiar mai mult, pentru unele sortimente au luat în calcul la stabilirea prețului de vânzare cu amănuntul un pret de cost egal cu prețul de livrare ceea ce contravine conceptului economic al existenței unei societăți comerciale.

Societatea prezintă comparativ prețurile de vânzare cu amănuntul pentru unele sortimente de țigaretate produse și comercializate de .X. și SC .X.

SRL pe anul 2009, respectiv pentru țigăretele X și .X., care au variat între X lei și X lei, din care se poate observa că față de prețul țigărețelor "Dubliss red" .X. a practicat prețuri pentru țigărețe de lux astfel că, SC .X. SRL nu putea să practice prețuri superioare celor ale țigărețelor de lux.

3. În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente diferențelor suplimentare, contestatoarea susține că din suma totală de .X. lei contestă suma de .X. lei (.X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere) și susține că nu le datorează întrucât nu datorează debitul.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.05.2012, astfel:

S-a constatat că SC .X. SRL a făcut obiectul verificării cu privire la modul de constituire și declarare a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 – 28.02.2010, rezultatele verificărilor fiind consemnate în acte administrative fiscale încheiate de DGFP – Activitatea de inspecție fiscală .X., cum sunt:

- Decizia de impunere nr..X./19.08.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.08.2009 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.10.2008 – 30.06.2009;

- Decizia de impunere nr..X./06.11.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.11.2009 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.07.2009 – 30.09.2009;

- Decizia de impunere nr..X./30.04.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.04.2010 prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.10.2009 – 28.02.2010.

Ulterior încheierii acestor acte administrative Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Sericiul Antifraudă Fiscală și Vamală a încheiat la societate Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAF/03.05.2011 și Decizia de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 prin care au fost stabilite suplimentar accize de plată în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2009 – 01.04.2010 ca urmare a faptului că societatea a stabilit un preț maxim de vânzare cu amănuntul al țigărețelor mai mic decât costul de producție înregistrat în contabilitate plus taxele datorate bugetului

statului (accize și TVA) ceea ce a condus la reducerea cuantumului accizei ad valorem și implicit calculul accizei totale de plată.

Acciza în sumă de .X. lei a fost calculată astfel:

- .X. lei pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010;
- .X. lei pe perioada 01.03.2010 – 01.04.2010.

Prin Decizia de reverificare nr..X./05.04.2012 s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada ianuarie 2009 – februarie 2010.

Ca urmare, conform Deciziei de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011, pe perioada **01.01.2009 – 01.04.2010**, s-a constatat că societatea și-a subevaluat prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat, diminuând astfel cuantumul accizei ad valorem și implicit acciza totală datorată bugetului de stat cu suma de .X. lei. Vânzarea sub prețul de producție a influențat rezultatul financiar și în anul 2009 societatea a înregistrat pierderi în sumă de .X. lei.

S-a constatat că potrivit evidenței contabile acciza aferentă țigaretelor produse a fost înregistrată în debitul contului 635 "*Cheltuieli privind impozite și taxe*" în corespondență cu creditul contului 446 "*Alte impozite, taxe, vărsăminte asimilate*" - analitic distinct "*Accize*". Astfel, având în vedere prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea verificată a redus cuantumul accizei ad valorem prin stabilirea prețului maxim de vânzare cu amănuntul a țigaretelor sub prețul de vânzare înregistrat în contabilitate a fost majorată baza de impozitare a TVA cu suma de .X. lei reprezentând accize stabilite suplimentar pe perioada reverificată, respectiv **01.01.2009 – 28.02.2010, fiind stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei (.X. lei x 19%), astfel:**

Urmare a reverificării perioadei **01.01.2009 – 30.06.2009**, față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr..X./19.08.2008 **s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare în sumă de .X. lei reprezentând diferență accize stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.**

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./06.11.2009 **s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare în sumă de .X. lei **reprezentând diferență accize stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.**

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./30.04.2010 – perioada supusă reverificării fiind octombrie 2009 – februarie 2010, s-a **stabilit taxă pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, prin majorarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei reprezentând diferență accize** stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de taxa pe valoarea adăugată colectată evidențiată de societate și declarată de societate pe perioada 01.03.2010 – 31.08.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, astfel:

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011 societatea și-a subevaluat prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat, diminuând astfel cuantumul accizei ad valorem și implicit acciza totală datorată bugetului de stat cu suma de .X. lei. Faptul că societatea și-a redus cuantumul accizei ad valorem nu exonerează contribuabilul de la calculul corect și plata integrală a accizelor și a TVA datorate bugetului de stat.

Astfel, prin majorarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei reprezentând accize stabilite suplimentar în perioada verificată a rezultat **taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de .X. lei** (.X. lei x 19%).

Totodată, s-a constatat că societatea nu a inclus în baza de impozitare cheltuielile de protocol peste limita legală în sumă de X lei ce constituie livrare de bunuri cu plată și pentru care s-a dispus **colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

De asemenea, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă cheltuielilor cu achiziția unor bunuri de la un inactiv, în perioada 01.03.2010 – 31.08.2010.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + X lei) au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

1. Referitor la argumentul societății privind reverificarea din punct de vedere al TVA pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) **Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.**”

Totodată, conform prevederilor art.105¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) **Prin excepție de la prevederile art.105 alin.(3), conducătorul inspekției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.**

(2) **Prin reverificare se înțelege inspekția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspektorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.**

(3) **Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspekție, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare.**

(4) **La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspekție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspekție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.**

Conform prevederilor pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspekție fiscală la data efectuării inspekției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art.94 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspekție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspekției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că, prin excepție de la prevederile art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conducătorul inspecției poate decide reverificarea unei anumite perioade ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor care pot rezulta în situațiile prevăzute de lege.

În vederea reverificării perioadei 01.01.2009 – 28.02.2010 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au emis Decizia de reverificare nr..X./05.04.2012, comunicată contribuabilului cu adresa nr..X./06.04.2012, prin care la motivul reverificării se precizează: *“Prin adresa nr..X./SAFV/09.05.2011, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală, a transmis D.G.A.M.C. .X. Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 încheiate la SC .X..X. .X. SRL prin care au fost stabilite accize suplimentare de plată în sumă de .X. lei.*

[..]

În conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în baza de impozitare a TVA intră și diferența de accize în valoare de .X. lei stabilită de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..”

De asemenea, prin Decizia de reverificare se invocă baza legală *“În conformitate cu prevederile art.105¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”* conform căreia se dispune reverificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010.

Totodată, se reține că la baza emiterii Deciziei de reverificare nr..X./05.04.2012 a stat Referatul pentru solicitarea reverificării din data de 04.04.2012 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală, prin care sunt precizate motivele reverificării taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2009 – 28.02.2010, aceleași cu cele din decizia de reverificare.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că reverificarea a avut loc ca urmare a unor informații obținute de la organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. – Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală de natură să modifice rezultatele controlului

fiscal anterior, fapt ce se încadrează în prevederile pct.102.4 lit.d) din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Mai mult, contestatoarea avea posibilitatea ca, în temeiul art.205 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să formuleze contestație împotriva Deciziei de reverificare nr..X./05.04.2012, neexercitarea acestui drept echivalând cu acceptarea reverificării.

Ca urmare, nu se reține argumentul contestatoarei conform căruia motivul invocat pentru efectuarea reverificării nu se încadrează în niciuna din situațiile menționate la pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că la pct.102.4 lit.d) din același act normativ se precizează “informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior”.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că argumentul contestatoarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației colectării taxei pe valoarea adăugată pentru țigaretetele la care a fost declarat un preț maxim de vânzare cu amănuntul mai mic decât costul de producție fiind diminuată acciza ad valorem și, pe cale de consecință, acciza de plată către bugetul statului, în condițiile în care acciza reprezintă element al bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.08.2010.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 autoritățile vamale au constatat că în perioada verificată societatea a declarat un preț maxim de vânzare cu amănuntul mai mic decât costul de producție al țigaretetelor diminuând astfel acciza ad valorem și, în consecință, cuantumul accizei totale datorate bugetului de stat cu suma de .X. lei. Ca urmare, prin acest act administrativ fiscal, s-a stabilit în sarcina societății diferență suplimentară de acciză de plată.

Prin diminuarea cuantumului accizei ad valorem a fost diminuată baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, astfel că organele de

inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, diferența de taxă pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

Contestatoarea susține că determinarea accizei ad valorem, în funcție de prețul maxim de vânzare cu amănuntul calculat de către autoritățile vamale a fost incorectă întrucât prețul maxim de vânzare cu amănuntul avea în componență lui acciza calculată la momentul producerii țigaretelor și, pe cale de consecință, și baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost supraevaluată. Astfel, susține că taxa pe valoarea adăugată trebuia calculată prin aplicarea cotei legale la baza impozabilă constituită din suma dintre costul de producție determinat de societate fără a lua în calcul acciza de la data producerii țigaretelor și acciza calculată la data vânzării și prezintă în susținere o serie de calcule pentru produsul "Dubliss red".

De asemenea, societatea susține că poate demonstra că pentru toate produsele care au făcut obiectul verificării organelor de inspecție fiscală au avut aceeași abordare, chiar mai mult, pentru unele sortimente au luat în calcul la stabilirea prețului de vânzare cu amănuntul un pret de cost egal cu prețul de livrare ceea ce contravine conceptului economic al existenței unei societăți comerciale.

Totodată, societatea prezintă comparativ prețurile de vânzare cu amănuntul pentru unele sortimente de țigaretete produse și comercializate de .X. și SC .X. SRL pe anul 2009, respectiv pentru țigaretetele X și .X., care au variat între X lei și X lei, astfel că, SC .X. SRL nu putea să practice prețuri superioare celor ale țigaretetelor de lux.

În drept, conform prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

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

Conform prevederilor art.163 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"În înțelesul prezentului titlu, se vor folosi următoarele definiții:

a) produsele accizabile sunt produsele prevăzute la art. 162,"

și potrivit prevederilor art.162 lit.f) din același act normativ:

"Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

f) tutun prelucrat;”.

De asemenea, conform prevederilor art.134 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

La art.134¹ din același act normativ:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Conform prevederilor pct.55 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009 :

“55. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.”

Și ale pct.166 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli.”

Totodată, conform pct.52 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada ianuarie-august 2010:

“(1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.”

Și potrivit prevederilor pct.201 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată, în cazul livrărilor, este reprezentată de tot ceea ce constituie contrapartida, inclusiv impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

În cazul țigaretelor ce reprezintă produse accizabile, produse de societate, prețul maxim de vânzare, conform prevederilor art.177 alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prețul la care sunt vândute altor persoane decât comercianți și care include toate taxele și impozitele. La prețul maxim de vânzare cu amănuntul se calculează acciza ad valorem prin aplicarea procentului legal stabilit asupra acestuia.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..X./SAFV/03.05.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011, pe perioada 01.01.2009 – 01.04.2010, societatea a declarat un preț maxim de vânzare cu amănuntul mai mic decât costul de producție al țigaretelor diminuând astfel acciza ad valorem și, în consecință, cuantumul accizei totale datorate bugetului de stat. Ca urmare, prin acest act administrativ fiscal, s-a stabilit în sarcina societății diferență suplimentară de acciză de plată.

Pe cale de consecință, prin determinarea unui preț maxim de vânzare cu amănuntul mai mic decât costul de producție al țigaretelor și, implicit diminuarea accizei ad valorem, respectiv a accizei datorată bugetului de stat, și având în vedere că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se include și acciza, a fost diminuată baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu această sumă și, deci a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sarcina societății.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia determinarea accizei ad valorem, în funcție de prețul maxim de vânzare cu amănuntul calculat de către autoritățile vamale a fost incorect întrucât prețul maxim de vânzare cu amănuntul avea în componență acciza calculată la momentul producerii țigaretelor și, pe cale de consecință, și baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost supraevaluată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a precizat și la pag.8 din Decizia nr.X/13.02.2012, societatea nu a prezentat documente justificative din care rezulte că în costul de producție al țigaretelor a fost inclusă acciza.

De altfel, în contul 345 "*produse finite*", conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare de la data de 01.01.2010, se înregistrează:

" Contul 345 "Produse finite" este un cont de activ.

În debitul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite aduse de la terți (354, 401).

În creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților, ca plată în natură, potrivit legii (421);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor convenite unităților prestatoare, ca plata în natură, potrivit prevederilor contractuale (462, 401);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate în magazinele de vânzare proprii (371);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor reținute pentru a fi utilizate în aceeași unitate (301, 302, 303, 381);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii (421);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite trimise la terți (354);
- valoarea donațiilor de produse finite (658);
- valoarea pierderilor din calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei."

Astfel, costul de producție al unui produs finit nu poate să includă acciza la momentul producției, acciza reprezintă un impozit indirect care se suportă de către consumatori, fiind inclusă în prețul de vânzare și nu în costul de producție.

Faptul că societatea și-ar fi evidențiat în costul de producție acciza în baza prețului de vânzare antecalculat este eronat, societatea având posibilitatea să-și corecteze eroarea materială or, la contestație, nu prezintă niciun document de această natură.

Cert este că societatea a declarat un preț maxim de vânzare a produselor finite mai mic decât costul de producție fiind diminuată acciza ad valorem și, pe cale de consecință, acciza datorată bugetului de stat.

Se reține și faptul că prin declararea unui preț maxim de vânzare mai mic decât costul de producție, în anul 2009, a înregistrat pierdere fiscală.

De asemenea, se reține și faptul că prezentarea prețurilor de vânzare cu amănuntul pentru unele sortimente de țigarete produse și comercializate de .X., respectiv pentru țigaretile X și .X., și compararea

prețurilor practicate de aceasta cu prețurile stabilite de societate și concluzia că aceasta nu putea să practice prețuri mai mari decât prețurile tigaretelor de lux nu este relevantă având în vedere că prețurile de vânzare cu amănuntul se stabilesc plecând de la costul de producție înregistrat de societate, la care se adaugă taxele de consum și cota de profit.

Potrivit celor prezentate mai sus nu poate fi reținut argumentul contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației.

Ca urmare, având în vedere momentul la care intervine exhibitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv la data faptului generator în cazul livrărilor, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de taxă pe valoarea adăugată având în vedere că a fost diminuată baza de impozitare cu acciza diminuată ca urmare a declarării unui preț maxim de vânzare mai mic decât costul de producție.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin Decizia nr..X./13.02.2012 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./SAFV/03.05.2011 prin care organele vamale au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând accize, precum și faptul că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă acciza calculată de organele vamale, decizia de impunere contestată fiind un act subsecvent Deciziei de impunere nr..X./SAFV/03.058.2011 emisă de organele vamale, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările/dobânzile de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată colectată în cuantumul stabilit, în condițiile în care

acestea sunt aferente debitului pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Din totalul sumei de .X. lei societatea contestă suma de .X. lei, calculul acestora fiind prezentat în contestație, astfel: .X. lei majorări/dobânzi de întârziere și .X. lei penalități de întârziere.

Prin contestație societatea susține că nu datorează accesoriile întrucât nu datorează nici taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, ce reprezintă baza de calcul pentru aceste accesorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 119

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

ART. 120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Totodată, potrivit art.120 și art.120¹ din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.07.2010:

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

[...]

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

Potrivit prevederilor legale se reține că majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere au fost calculate la debitul stabilit

suplimentar pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală. emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată; -
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

X

DIRECTOR GENERAL