



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X.,  
CP 050741  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 58 / 2016**

privind soluționarea contestației depuse de

**S.C. .X. S.A. din județul .X.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr. A\_SLP 2583/09.12.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./08.12.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 2583/09.12.2015 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.A. cu sediul în str. .X., nr. .X., Municipiul .X., județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată de domnul .X., în calitate de director general, prin împuternicit .X. – director financiar, conform deciziei nr. .X./08.09.2015 aflată la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.A. contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F\_.X./31.08.2015 respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere,
- .X. lei – penalități de întârziere.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția de măsuri nr. .X./31.08.2015 respectiv, diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**, din totalul de .X. lei.

Potrivit prevederilor art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: „ Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare; Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Având în vedere prevederile art. 352 alin.1 și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare; (2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi*”, contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestației la acțiune.

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, având în vedere că actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate societății în data de **01.09.2015**, prin remitere directă, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe adresa nr. .X./01.09.2015 de comunicare a acestora, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X. din **24.09.2015**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./31.08.2015, societatea susține următoarele:**

Societatea precizează că a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale, în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, depuse pentru perioada 01.10.2008 – 30.09.2012, totodată susținând că acțiunea de începere a inspecției fiscale s-a desfășurat fără emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală, ulterior fiind informați cu avizul nr. .X./20.10.2014 că obiectul inspecției fiscale are ca obiectiv “verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală privind impozitul pe profit în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012”.

Referitor la TVA, societatea susține că, perioada verificată înscrisă în Registrul unic de control este 01.10.2008 – 30.09.2012, iar conform Raportului

de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, perioada verificată la TVA este 01.10.2008 – 30.11.2012, inspecția fiscală privind TVA pentru perioada 01.10.2012 – 30.11.2012, neavând aviz de inspecție fiscală și nerespectând obligația organului de inspecție fiscală de a emite aviz de inspecție fiscală care să fie comunicat contribuabilului.

Societatea precizează că, în urma insistențelor repetate au fost aduse la cunoștință constatările și consecințele fiscale de către echipa de inspecție fiscală prin adresele nr. .X./18.11.2014 și nr. .X./07.07.2015, cu privire la impozitul pe profit și TVA.

Societatea susține că perioada în care s-a efectuat inspecția fiscală a fost mare, respectiv 1 an și 8 luni, fără respectarea termenului legal, motiv pentru care nu pot fi imputate accesoriile aferente debitelor constatate.

De asemenea, acțiunea de inspecție fiscală s-a desfășurat cu nerespectarea principiului “aplicării neretroactive a legislației fiscale române”, incompatibilitatea unei situații cu principiul securității juridice, în condițiile în care Constituția României prevede expres la art. 15 principiul neretroactivității legii.

De asemenea, se afirmă că, în conformitate cu art.23 alin.(1) și (2), art.91 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, acțiunea de inspecție fiscală s-a desfășurat cu nerespectarea legislației privind dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligațiile fiscale datorate în termenul de prescripție al acestui drept.

Societatea precizează că perioada de desfășurare a controlului a depășit durata de 6 luni, în cazul contribuabililor mari și mijlocii, inspecția fiscală ulterioară a rambursărilor se efectuează în termen de maximum 2 ani de la aprobare, iar conform OMF nr. 2017/2011 în cazul contribuabililor mari și mijlocii, inspecția fiscală ulterioară a rambursărilor se efectuează în termen de maximum 4 ani de la aprobare, astfel că dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală reprezentând TVA datorată era prescris la data de 28.11.2013.

Societatea susține că, organele fiscale au ignorat documentele justificative prezentate pe parcursul inspecției fiscale, fundamentate și aprobate de conducerea tehnic executivă, dar și cele prezentate în cazul împrumuturilor de la persoane afiliate, nu au procedat la analiza circumstanțelor economice ale acordării acestor împrumuturi, precum și analiza dobânzii practicate pe piața liberă.

## **IMPOZITUL PE PROFIT**

Societatea precizează că prin avizul de inspecție fiscală nr. .X./20.10.2014 a fost informată că va fi supusă unei inspecții fiscale având ca obiect “verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală privind impozitul pe profit în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012”.

**1. Referitor la neîndeplinirea măsurii prevăzute în Dispoziția de măsuri nr. .X./31.07.2009 privind convocarea “Adunării Generale a Acționarilor pentru a reîntregi capitalul social subscris, reducerea lui cu un quantum cu cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, în baza prevederilor art.153<sup>24</sup> alin. (1), (4) și (5)...din Legea 31/1990”.**

Cu privire la majorările de capital care au avut loc până în prezent, societatea precizează că și-a respectat obligația de a convoca AGEA și în perioada 01.01.2009 până la data depunerii contestației a parcurs mai multe etape, aduse la cunoștință echipei de inspecție fiscală, dar ignorate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și a Dispoziției de măsuri, societatea enumerând etapele în care a fost convocată AGEA.

Societatea precizează că pe parcursul inspecției fiscale au fost aduse la cunoștință echipei de inspecție fiscală aceste etape, echipa de inspecție fiscală ignorând cu desăvârșire și cu bună credință opinia auditorului exprimată asupra situațiilor financiare pentru anii 2008 – 2012.

**2. Referitor la nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente cantităților de materii prime, materiale și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum prin raportarea depășirii normelor proprii de consum valabile în altă perioadă decât cea verificată:**

Societatea precizează că, pentru perioada verificată 01.01.2008 – 31.12.2012, echipa de inspecție fiscală consideră cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu materii prime și utilități consumate în plus prin raportarea depășirii normelor proprii de consum valabile în altă perioadă decât cea verificată pentru produsele sodice, susținând că echipa de inspecție fiscală, pentru trim. IV 2008, a ignorat normele proprii de consum aprobate de conducerea societății, raportând consumurile pentru anul 2007.

Pentru amoniac, în perioada 2009-2011 echipa de inspecție fiscală a calculat ca și cheltuielă nedeductibilă, diferența dintre consumul efectiv realizat în această perioadă prin raportare la consumul efectiv realizat de amoniac în anul 2008, ignorând normele proprii de consum aprobate de conducere.

Cheltuielile cu materiile prime și utilitățile consumate în plus se compun din:

- suma de .X. lei calculată pentru depășirea normei de consum la toate produsele sodice în anul 2008, în condițiile în care norma valabilă pentru anul 2008 a fost ignorată și consumurile efectiv realizate pentru calculul depășirii au fost raportate la norma de consum valabilă în anul 2007;

- suma de .X. lei calculată pentru depășirea normei de consum la amoniac în perioada 2009-2011, prin raportarea consumului efectiv de amoniac în această perioadă, la consumul efectiv realizat de societate în anul 2008.

Așadar, societatea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a admis dreptul S.C. .X. S.A. de deducere a cheltuielilor cu materii prime și utilitățile consumate în procesul de producție, conform normelor proprii aprobate de conducerea executivă, prezentate cu adresa nr. .X./23.07.2014 și înaintate în copie xerox conform cu originalul, cu adresa nr. .X./19.08.2014.

S.C. .X. S.A. susține că este singura societate din țară care produce sodă calcinată, motiv pentru care nu poate fi aplicat principiul comparației, procedeul fiind recunoscut de Directiva 2010/75/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 24.11.2010 privind emisiile industriale.

S.C. .X. S.A. susține că, conduce contabilitatea de gestiune, determinate de specificul de activitate, fiind integrate în sistemul aplicației informatice Oracle.

Așadar, societatea solicită anularea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu depășirea consumului normat de materii prime și materiale și anularea măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .X./31.08.2015 prin diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, sumă eronată, constatată de către echipa de inspecție fiscală.

### **3. Referitor la nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente facturilor emise în perioada noiembrie 2011 – decembrie 2012 de societatea .X. în calitate de agent:**

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală a considerat că acest contract de comision încheiat cu agentul .X. pentru livrările de produse proprii la anumiți clienți intermediați de el ca agent, nu a adus S.C. .X. S.A. niciun beneficiu, chiar dacă consemnează că este o operațiune de prestare de serviciu intracomunitară, facturile emise fiind înregistrate în evidența contabilă ulterior datei emiterii. Pentru aceste prestații în sumă de .X. lei, din care .X. lei în anul 2011 și .X. lei în anul 2012, efectuate în favoarea societății de .X. în calitate de agent de vânzare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitatea la calculul profitului impozabil, considerând că nu este cheltuială deductibilă aferentă veniturilor impozabile.

Așadar, societatea solicită anularea constatărilor din raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile prestate de .X. în calitate de agent de vânzare și anularea măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .X./31.08.2015 prin diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, sumă eronată, constatată de către echipa de inspecție fiscală.

#### **4. Referitor la nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente serviciilor de audit financiar pentru situațiile financiare ajustate la politicile contabile ale grupului:**

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală nu a admis la deducere ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, costul parțial cu serviciile cu auditul financiar al situațiilor financiare, structurate astfel:

- suma de .X. lei reconsiderată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2008;
- suma de .X. lei reconsiderată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2009;
- suma de .X. lei reconsiderată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2010;
- suma de .X. lei reconsiderată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2011;
- suma de .X. lei reconsiderată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în anul 2012.

Societatea susține că, echipa de inspecție fiscală consideră cheltuielile cu serviciile de audit în vederea ajustării la politicile contabile ale grupului ca și „*revizuirea pachetelor de raportare financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup*”, aceste servicii considerând ca fiind prestate în favoarea asociaților (acționarilor) și nu în folosul realizării veniturilor impozabile.

De asemenea, societatea precizează că factura nr. RO .X., înregistrată la CSR sub nr. .X./24.11.2008 nu prezintă la rubrica explicații și nici în contract vreun indiciu spre a nu fi considerată o cheltuială aferentă veniturilor impozabile.

Astfel, conform contractelor și facturilor emise nu pot fi defalcate cheltuielile cu serviciile de audit pentru situațiile financiare în diferite scopuri: pentru raportări la instituțiile abilitate ale statului, pentru ajustarea situațiilor financiare la politicile contabile ale societății mamă, având în vedere că acest fapt este în interesul S.C. .X. S.A.

Așadar, societatea solicită anularea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile de audit a situațiilor financiare ajustate la politicile contabile ale grupului și anularea măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .X./31.08.2015 privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, sumă eronată, constatată de către echipa de inspecție fiscală.

#### **5. Referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor de natură financiară înregistrate:**

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală, pe baza datelor din situațiile financiare constată că S.C. .X. S.A. a înregistrat la data de 31.12.2012 împrumuturi în valută de la societăți nebancare (.X. SA societate afiliată),

valoarea acestora, inclusiv dobânda calculată fiind de .X. lei, din care .X. lei împrumuturi pe termen lung și .X. lei împrumuturi pe termen scurt, aceasta neacordând drept de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile de natură financiară în valoare totală de .X. lei, facturate și refacturate de .X. și înregistrate în conturile 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în sumă de .X. lei, 668 “Alte cheltuieli financiare” în sumă de .X. și 665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar” în sumă de .X. lei, iar pentru cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate, dispune măsura rectificării declarației 101 privind impozitul pe profit.

Societatea susține că, fără a analiza circumstanțele economice ale tranzacției, echipa de inspecție fiscală a apreciat că aceste operațiuni de împrumut pot fi asimilate unor sume primite drept completare a capitalului subscris pentru care nu pot fi calculate dobânzi și diferențe de curs valutar.

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală invocă principiul prevalenței economicului asupra juridicului cu privire la aceste tranzacții, fără a analiza conținutul economic al tranzacției și destinația acestor tranzacții în vederea continuității activității pentru obținerea de venituri impozabile, respectând principiul prețului pieței libere și fără a proceda la analiza dobânzii aferente împrumuturilor de la persoane afiliate.

Societatea menționează că Ghidul OCDE prevede la pct. 1.37 posibilitatea retratării împrumuturilor între persoane afiliate în două circumstanțe:

- în cazul în care conținutul economic al tranzacției diferă de forma sa;
- chiar dacă forma și substanța tranzacției corespund, aranjamentele aferente tranzacției, văzute în totalitatea lor diferă de cele ce ar fi fost adoptate între companiile independente.

Societatea precizează că, Ghidul OCDE nu permite sancționarea directă a unei tranzacții, ci oferă posibilitatea de analiză a retratării unei operațiuni de către Administrațiile fiscale în contextul legislației naționale aplicate în România.

Așadar, societatea solicită să se țină cont de situația exactă a descrierii evoluției împrumuturilor acordate prin acte adiționale, de descrierea exactă a împrumuturilor conform contractelor și actelor adiționale puse la dispoziție și neprezentate obiectiv în Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, pentru a formula o imagine corectă a acestor operațiuni, în așa fel încât orice persoană terță să poată evalua corect și obiectiv pe baza tuturor informațiilor aceste operațiuni privind împrumuturile acordate de societatea mama .X. SA pentru sprijinirea continuării activității economice.

S.C. .X. S.A. precizează că împrumuturile au fost acordate în baza contractelor de împrumut semnate de părți, în baza cărora s-a făcut transferul direct de fonduri – disponibil bancar, din contul împrumutantului .X. SA în contul împrumutatului S.C. .X. S.A., ori s-au efectuat plăți directe către unitățile bancare, în cazul novației de credite sau dobânzi bancare ajunse la scadență, sau plăți directe în contul furnizorului.

Societatea menționează că, echipa de inspecție fiscală nu a procedat la analiza respectării de către părți a “principiului pieței libere” - aspect prioritar în

cazul abordării unor asemenea aspecte de retratare a tranzacțiilor - analiza obligatorie prevăzută de normele de aplicare a art. 11(1) din Codul fiscal și recomandată de Ghidul OCDE privind prețurile de transfer.

Societatea precizează că, Ministerul Finanțelor Publice a solicitat punctul de vedere al BNR cu privire la acordarea de împrumuturi de către societăți comerciale care nu sunt instituții financiare autorizate pentru această activitate, acest aspect fiind ignorat de către echipa de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că, dobânda practică pentru împrumuturile acordate de .X. către S.C. .X. S.A. în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012 este sub nivelul dobânzii acceptate ca deductibilă la calculul impozitului pe profit de legislația fiscală, respectând în același timp și principiul pieței libere, marja practică de .X. este cuprinsă între 1,5 și 5%, nivelul maxim al marjei fiind de maxim 5% în perioada verificată.

Așadar, împrumuturile acordate de .X. îndeplinesc condițiile de împrumut fără echivoc, cu respectarea condițiilor de creditare între persoane independente și nu pot fi asimilate cu o subscriere de capital din următoarele considerente:

- criteriul “prețului de piață liberă”;
- analiza circumstanțelor economice la data tranzacției.

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a făcut analiza împrumuturilor nici din punct de vedere al “prețului de piață liberă” și nici din punct de vedere al “circumstanțelor economice” la data acordării acestora și nici ulterior.

Așadar, societatea solicită anularea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile financiare în sumă de .X. lei, anularea dreptului de a reporta exercitarea dreptului de deducere limitată a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor acordate, pentru suma de .X. lei și anularea măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. .X./31.08.2015, respectiv depunerea declarațiilor rectificative 101, aferente anilor 2011 și 2012 și diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, sumă eronată, constatată de către echipa de inspecție fiscală.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Cu privire la TVA, societatea contestă:

1. Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F\_MC nr. .X./31.08.2015 cu privire la TVA suplimentară stabilită în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei.

2. Decizia de impunere nr. F\_MC nr. .X./31.08.2015 pentru debite suplimentare stabilite în sumă de .X. lei structurate astfel:

- TVA de plată stabilit suplimentar în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei calculate până la data de 30.06.2015.



Societatea precizează că, inspecția fiscală privind TVA pentru perioada 01.10.2008 – 30.11.2012 s-a desfășurat fără emiterea de aviz de inspecție fiscală, fără respectarea dispozițiilor procedurale generale prevăzute de Codul de procedură fiscală și Codul fiscal.

Acțiunea de inspecție fiscală ulterioară a rambursărilor de TVA soluționate prin decizie individuală pentru fiecare decont, a cuprins perioada 01.10.2008-30.09.2012.

Societatea precizează că, pentru inspecția fiscală privind TVA pentru perioada 01.10.2012 – 30.11.2012 nu a emis aviz de inspecție fiscală, conform procedurii.

Totodată, menționează că, la calculul sumelor accesorii nu s-a ținut cont de TVA solicitată la rambursare și de calculul accesoriilor conform prevederilor Codului de procedură fiscală, având în vedere situația de fapt fiscală privind TVA de rambursat, în cazul în care au constatat debite suplimentare în perioada cuprinsă între data depunerii solicitării de rambursare și data soluționării prin decizie.

Potrivit susținerilor societății, constatările echipei de inspecție fiscală sunt bazate exclusiv pe aspecte de formă și considerente personale, fără a motiva în fapt reîncadrarea unei tranzacții prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției.

Societatea menționează că, perioada de desfășurare a controlului a depășit termenul de 6 luni, în perioada de inspecție fiscală 28.11.2013-22.07.2015 nefiind comunicate situații de întrerupere sau suspendare a inspecției fiscale.

### **1. Referitor la debitul suplimentar reprezentând TVA de plată în sumă de .X. lei, aferentă cantităților de materii prime, materiale și utilități consumate în plus:**

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală nu a admis la deducere TVA aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în procesul de producție, conform normelor proprii aprobate de conducerea executivă, procedând la retratarea consumurilor efective înregistrate în baza normei de consum valabile în anii precedenți, susținând că:

- pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, calculată pentru depășirea normei de consum la toate materiile prime și utilitățile pentru toate produsele obținute în trim. IV 2008, echipa de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 145(1) și alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu a admis dreptul de deducere a TVA aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum în perioada 01.10.2008 – 31.12.2008;

- pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, calculată pentru depășirea normei de consum la amoniac pentru toate produsele obținute în perioada 01.01.2009 – 30.09.2011, constatările fiscale au fost făcute cu aplicarea retroactivă a legii, respectiv a normelor metodologice date în aplicarea art. 128

alin. 4 lit.d) din Codul fiscal, în sensul în care au aplicat unor activități economice desfășurate în perioada 2008-2009 reguli în materie de TVA din legislația națională intrată în vigoare la data de 01.01.2010 pct. 6 din Normele metodologice aferente art. 128 alin. 4 lit.d) din Codul fiscal.

Societatea precizează că, din analiza textului de lege prezentat în normele metodologice, rezultă că organul fiscal „poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit. b)”, adică coeficientul stabilit ca și pierdere tehnologică, dacă are „indicii obiective” că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

Așadar, în cazul societății, norma proprie de consum pentru trim. IV 2008 nu a fost retrată în sensul „modificării coeficientului luat în calcul la estimarea pierderii tehnologice”, ci a fost ignorată de către echipa de inspecție fiscală, fiind încadrată ca nefiind aferentă operațiunilor impozabile, pentru depășirea normei de consum, echipa de inspecție fiscală procedând în același mod și în perioada 2009-2011.

Astfel, societatea solicită anularea constatărilor din raportul de inspecție fiscală privind TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferent consumurilor de materii prime și materiale și anularea TVA de plată suplimentar, stabilite prin Decizia de impunere F\_MC nr. .X./31.08.2015.

## **2. Referitor la TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii din perioada noiembrie 2011 – noiembrie 2012 de la .X., pentru care au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei.**

Societatea precizează că, organele de inspecție fiscală consemnează în raportul de inspecție fiscală extinderea perioadei verificate privind TVA pentru aceste operații economice în perioada 01.10.2012 – 30.11.2012, fără a comunica contribuabilului avizul de inspecție fiscală.

.X. este societate comercială cu sediul în .X., înregistrată în scopuri de TVA din data de 02.11.2011.

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală a transmis adresa nr. .X./04.03.2015 la serviciul schimb internațional de informații pentru verificarea anumitor furnizori intracomunitari, dar nu și pentru .X..

Societatea consideră că serviciile achiziționate de la .X. sunt aferente operațiunilor taxabile, opinie justificată de următoarele argumente:

1. serviciile prestate de .X. în calitate de agent al S.C. .X. S.A. sunt în scopul operațiunilor taxabile, în sensul că a ajutat la negocierea și încheierea anuală a contractelor de vânzare de produse sodice din producția proprie, obținând condiții avantajoase de preț;
2. activitatea de agent a .X. s-a desfășurat în baza contractului de agent, ce a reglementat serviciile prestate și condițiile de derulare a contractului, facturile de decontare fiind însoțite de un centralizator al cantităților livrate clienților;
3. activitatea de agent a societății .X., desfășurată în vederea promovării produselor și negocierii prețurilor a condus la majorarea prețului de livrare

pentru clienții intermediari de el pentru societate, conform actelor adiționale la contractele de bază a produselor chimice încheiate, beneficiu pentru S.C. .X. S.A.;

4. ponderea semnificativă a livrărilor de bunuri la clienții intermediari de agentul .X. pentru societate, în total cifra de afaceri este de 17,27%, iar costul prestațiilor facturate de către .X. din cifra de afaceri este de 1,09%.

Astfel, societatea solicită anularea constatărilor din raportul de inspecție fiscală privind anularea dreptului de deducere a TVA exercitat prin decont ca achiziții intracomunitare pentru serviciile prestate de .X., în calitate de agent de vânzare și anularea TVA de plată suplimentar în sumă de .X. lei și a accesoriilor în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere F\_MC nr. .X./31.08.2015.

În susținere, societatea invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazuri similare și menționează că în cazul în care organul fiscal constată erori de raportare, nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile, nu sancționează contribuabilul cu refuzul exercitării dreptului de deducere a TVA.

Neacordarea dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor astfel de obligații în sensul art. 22 alin. (7) din a șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală din raportul VIES au constatat că există neconcordanță pentru toată suma aferentă facturilor emise de .X., în sensul că societatea verificată a declarat aceste sume, în schimb autoritățile cipriote nu au înscrisă nicio sumă declarată către S.C. .X. S.A., însă acest fapt nu are ca și consecință fiscală anularea exercitării dreptului de deducere.

Așadar, societatea precizează că nu îi pot fi imputate nedeclararea de către .X. a acestor tranzacții în baza VIES și nici neconcordanțele care nu influențează exercitarea dreptului de deducere a TVA în cazul achizițiilor de servicii intracomunitare.

**3. Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor pentru serviciile de revizuire a pachetelor de raportare financiară ajustate la politicile contabile ale grupului și pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală nu a admis dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, întrucât TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere în perioada 01.10.2008 – 30.11.2012, este aferentă serviciilor de revizuire a pachetelor de raportare financiară în conformitate cu IFRS în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup, servicii prestate în favoarea asociaților (acționarilor) și nu în folosul realizării de operațiuni taxabile.**

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al operațiunii, înscrierea explicațiilor din facturi pentru serviciile facturate și a procedat în mod aleatoriu și subiectiv, pentru a trata o parte din cheltuielile cu prestațiile de servicii de audit în favoarea acționariatului, ce nu sunt aferente operațiunilor taxabile a TVA din punct de vedere al organului fiscal.

Astfel, societatea solicită anularea constatărilor din raportul de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei și a accesoriilor în sumă de .X. lei.

**4. Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise în perioada 01.10.2008 – 05.01.2009 către S.C. .X. S.A. și pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, S.C. .X. S.A. susține că a încheiat cu S.C. .X. S.A. contractul nr. .X./07.11.2007, al cărui obiect îl reprezintă “vânzarea de deșeuri reciclabile rezultate din dezafectarea capacităților de producție, respectiv secțiile: Caustică1, Caustică 2, Var 1 și Calcinata1”.**

Societatea precizează că, deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative privind îndeplinirea prevederilor contractuale, acestea le-au analizat superficial, apreciind că această tranzacție nu reprezintă o vânzare de deșeuri reciclabile rezultate din dezafectarea obiectivelor enunțate, nu este supusă măsurilor simplificate și asimilează operațiunea unei livrări de clădiri, pentru care aplică regimul normal de taxă, fără a ține cont de Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (de exemplu cazul C-349/96-Card Protection Plan Ltd, cazul CJUE C-41/04 Levob, cazul C-257/2011 Gran Via Moinești S.R.L. - ANAF).

Așadar, societatea susține că, această operațiune nu este o livrare de bunuri și chiar dacă prin absurd, ar fi fost o operațiune de livrare, chiar și pentru dezafectare, fiind o livrare de clădire veche, aceasta este definită ca operațiune scutită de TVA .

Astfel, societatea solicită anularea constatărilor din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

**5. Referitor la TVA stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmare a retratării dreptului de deducere a TVA aferentă notelor de debit și facturilor constituind refacturare costuri de natură financiară aferente împrumuturilor acordate de S.C. .X. S.A., pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.**

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală a constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat în data de 31.12.2012, împrumuturi în valută de la societăți nebancare (.X. S.A. - societate afiliată), valoarea acestora, inclusiv dobânda calculată fiind de .X. lei.

Din raportul VIES echipa de inspecție fiscală a constatat diferențe privind informațiile declarate de .X. S.A. și cele declarate de S.C. .X. S.A., diferențele reprezentând servicii de natură financiară, refacturate în baza facturilor și notelor de debit de .X. și înregistrate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 668 “Alte cheltuieli financiare”, înregistrate în baza notelor de debit și facturilor emise de .X. S.A. în sumă de .X. lei, pentru care stabilește TVA de plată suplimentar în sumă de .X. lei.

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală a constatat că S.C. .X. S.A. nu are drept de deducere a TVA aferentă contravalorii notelor de debit și facturilor emise de .X. S.A. privind refacturarea de costuri aferente contractelor de împrumut stabilind ca și consecință fiscală TVA de plată suplimentar în sumă de .X. lei.

Societatea consideră că sunt îndeplinite toate elementele de legătură între contractele de împrumut direct semnat de .X. S.A. și S.C. .X. S.A. și acordurile de participare la costuri financiare, transferate societății, în baza procentului în care a beneficiat de finanțarea de grup contractată de societatea mamă și din acordurile de participare la costuri, proporțional cu suma alocată din împrumutul de grup contractat, conform formulelor de repartizare și alocare de cost stabilite în contract.

Societatea precizează că, echipa de inspecție fiscală omite opinia auditorului asupra situațiilor financiare care exprimă opinia asupra situațiilor financiare pentru anii 2008 – 2012 astfel: *“posibilitatea societății de a continua activitatea pe principiul continuității activității, depinde de abilitatea ei de a genera suficiente profituri viitoare și de o permanență susținere financiară din partea acționariatului și a creditorilor săi. Situațiile financiare atașate nu include ajustări ca rezultat al acestor condiții”*.

Așadar, societatea precizează că auditorul nu consideră un risc pentru continuarea activității neîndeplinirea condițiilor prevăzute de Legea 31/1990 – Legea societăților, S.C. .X. S.A. beneficiind permanent de sprijinul financiar al societății mamă pentru activitatea economică.

De asemenea, societatea susține că nu este de acord cu încadrarea fiscală, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat pe baza verificărilor efectuate în baza VIES că eronat au fost declarate ca operațiuni pentru care s-a aplicat taxarea inversă anumite servicii de natura costurilor financiare, au posibilitatea să dispună măsuri de corecție a acestor operațiuni, ceea ce nu au făcut, erorile de raportare în decontul TVA și declarațiile 390 nu sunt de natură să afecteze dreptul de deducere.

Totodată, societatea precizează că nici în prevederile Codului fiscal și nici în Jurisprudența Curții Europene de Justiție nu este condiționată exercitarea dreptului de deducere a TVA de modul de înregistrare a operațiunilor în evidența contabilă sau de modul de declarare în declarațiile informative prevăzute cu taxare inversă.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală consemnează că a fost exercitat dreptul de deducere a TVA pentru aceste

facturi, reprezentând servicii financiare, dar organele de inspecție fiscală consideră că nu sunt utilizate pentru operațiuni taxabile conform art.145 alin.81) și (2) lit.a), motiv pentru care nu se acceptă la deducere TVA în sumă de .X. lei înregistrat în debitul contului 4426 din aceste tranzacții dar accepta la plată la buget, această sumă înregistrată în creditul contului 4427.

Așadar, societatea constată că echipa de inspecție fiscală aplică două tratamente fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli, în sensul următor: consemnează că serviciile financiare sunt operațiuni scutite în baza art. 141, alin.2, lit. a și b, ca eronat subscrisa le-a tratat ca operațiuni pentru care a aplicat taxarea inversă, fiind servicii scutite de TVA, că au fost înregistrate în mod greșit în jurnalele de vânzări și cumpărări ca operațiune similară taxării inverse, făcând înregistrarea contabilă 4426=4427.

Din eroare, aceste refacturări de costuri primite de la S.C. .X. S.A prin facturi și note debit au fost înregistrate în decontul de TVA ca achiziții pentru care a fost exercitat dreptul de deducere prin decont de TVA, dar această eroare nu este de natură să implice din partea organului fiscal anularea sumelor înregistrate ca TVA deductibil în 4426 și să păstreze obligația de plată a TVA înregistrată în 4427, urmare a articolului contabil 4426=4427.

Pentru cele prezentate, societatea solicită anularea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală privind TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei, urmare a retratării costurilor financiare aferente împrumuturilor acordate.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și măsuri în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./31.08.2015 și contestate de societate, astfel:***

## **IMPOZIT PE PROFIT**

**Perioada verificată :01.01.2008 - 31.12.2012.**

***1. Referitor la nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil și inclusiv a impozitului pe profit a cheltuielilor aferente cantităților de materii prime, materiale și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum pentru produsele sodice.***

Organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare a pierderilor înregistrate, S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada supusă verificării, capitaluri proprii negative conform raportării contribuabilului din situația financiară aferentă anului 2012 acestea fiind în sumă de .X. lei la data de 31.12.2012, pierderea din activitatea de exploatare, fiind înregistrată în fiecare an din perioada 2008 – 2012.

Influențe majore în înregistrarea de pierdere din exploatare la încheierea exercițiilor financiare au avut cheltuielile înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, “605 - Cheltuieli privind energia și apa”, “601 - Cheltuieli cu materiile prime ” și “602 - Cheltuieli cu materialele consumabile”, acestea fiind considerate de către contribuabil deductibile integral la calculul profitului impozabil. Cheltuielile aferente consumurilor de materii prime, materiale și utilități (energie electrică, abur, apă) înregistrate în aceste conturi au avut următoarea evoluție:

În anul 2008 cheltuielile cu materiile prime și utilitățile au fost în sumă de .X. lei reprezentând 90,95% din cifra de afaceri a cărei valoare a fost de .X. lei.

În anul 2009 cheltuielile cu materiile prime și utilitățile au fost în sumă de .X. lei reprezentând 91,14% din cifra de afaceri a cărei valoare a fost de .X. lei.

În anul 2010 cheltuielile cu materiile prime și utilitățile au fost în sumă de .X. lei reprezentând 78,38% din cifra de afaceri a cărei valoare a fost de .X. lei.

În anul 2011 cheltuielile cu materiile prime și utilitățile au fost în sumă de .X. lei reprezentând 62,57% din cifra de afaceri a cărei valoare a fost de .X. lei.

În anul 2012 cheltuielile cu materiile prime și utilitățile au fost în sumă de .X. lei reprezentând 63,83% din cifra de afaceri a cărei valoare a fost de .X. lei.

În lucrarea “Best available technique” ce cuprinde date informative și raportări statistice ale producătorilor de sodă, prezentată de reprezentanții S.C. .X. S.A. ca material informativ tehnico-economic pentru procesele tehnologice de producere a sodei, se menționează referitor la costurile de producție a sodei calcinate: “Costurile de producție a sodei calcinate sunt confidențiale, însă în baza cifrelor oferite de consultanți în anul 2004 costul orientativ de producție al unei tone de sodă calcinată a fost de 120 Euro/tonă, cu următoarea structură:

- materii prime 25 Euro/tonă
- energie 40 Euro/tonă
- forța de muncă 35 Euro/tonă
- întreținere 20 Euro/tonă”

de unde rezultă că pe plan internațional ponderea cheltuielilor cu materiile prime și energia în costul de producție al sodei calcinate este de cca 55%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit situațiilor financiare pentru anul încheiat la 31.12.2008, costul bunurilor vândute a fost de .X. lei, din care cheltuielile cu materiile prime și utilitățile (energie electrică, abur, apă) în sumă de .X. lei la un venit din producția vândută de .X. lei, rezultând costuri unitare mai mari decât prețul fără T.V.A. de vânzare al produselor obținute. Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea

societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății. Stabilirea unor norme proprii de consum rationale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficiență gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele stabilite, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pentru a se preveni practici abuzive în supradimensionarea normelor proprii de consum, cu consecința afectării scopului economic al desfășurării activității de producție au fost făcute precizări în materia legislației fiscale. Conform prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil doar acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin H.G. nr.1579/2007 s-au făcut precizări privind tratamentul fiscal al pierderilor tehnologice cuprinse în normele de consum, la punctul 23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare fiind stipulat că în sensul art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.

În temeiul prevederilor punctului 6 din Normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

În vederea verificării normelor proprii de consum stabilite și încadrarea consumurilor efective în consumurile normate, echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea bugetelor aprobate de venituri și cheltuieli anuale ale societății pentru perioada verificată, a fișelor de calculație a costurilor planificate și efectiv realizate pe produse, în structura elementelor de cost, întocmite în cadrul contabilității de gestiune și a documentelor de monitorizare și evidența tehnico operativă întocmite în cadrul secțiilor de producție privind consumurile efective raportate la normele proprii de consum stabilite.

În baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 și O.M.F.P. nr. 1826/2003, S.C. .X. S.A. avea obligația organizării contabilității de gestiune



adaptată la specificul activității, care să asigure în principal înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, centre de costuri după caz, precum și calculul costurilor de producție a bunurilor obținute, costuri ce se preiau și în contabilitatea financiară. Contabilitatea de gestiune presupune o evidență tehnico-operativă proprie, procedeele și tehnicile utilizate fiind stabilite în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor dorite a se obține.

În legătură cu normele proprii de consum stabilite pentru anul 2008 s-a prezentat documentul întocmit de Serviciul tehnic producție având denumirea de “Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată” înregistrat sub nr..X./18.07.2007 aprobat de Directorul General al societății, ale carui norme stabilite pentru trimestrul IV 2007 au fost aplicate și în anul 2008. Normele proprii de consum stabilite prin acest document se regăsesc în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție cu denumirea “Necesar de materii prime și utilități ” în care a fost stabilit necesarul de materii prime și utilități pe baza normelor proprii de consum stabilite și cantităților prevăzute a se produce, precum și în situațiile denumite “Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008”.

Consumurile de materii prime și utilități efectiv realizate raportate la normele proprii de consum, pentru perioada 01.01.2008 - 30.09.2008 au fost prezentate în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție, denumite “Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008” în care sunt prezentate lunar și cumulativ, economiile sau depășirile de consumuri de materii prime și utilități, față de cele planificate în baza normelor proprii de consum stabilite.

Consumurile de materii prime și utilități efectiv realizate raportate la normele proprii de consum pentru perioada 01.10.2008 - 31.12.2008 au fost prezentate în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție, având aceeași denumire “Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008” în care sunt prezentate lunar și cumulativ economiile sau depășirile de consumuri de materii prime și utilități față de cele planificate în baza normelor proprii de consum stabilite, ce au fost redactate pentru lunile din această perioadă într-o formă diferită față de cele pentru lunile anterioare din an.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că, valoarea materiilor prime și utilităților înscrisă în “Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008” s-a făcut la un preț de listă fără TVA utilizat de către Serviciul tehnic producție și nu la prețul fără TVA din facturile de aprovizionare. S-a constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat în contabilitate valoarea materiilor prime și utilităților achiziționate la prețurile înscrise în facturi și nu la prețurile utilizate pentru întocmirea documentelor denumite “Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la încadrarea consumurilor de materii prime și utilități pentru producerea de sodă calcinată în normele proprii de consum, în baza prevederilor art.52 și art.56 din O.G. nr.

92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea de documente și informații, astfel:

- prin adresa înregistrată la S.C. .X. S.A. sub nr. .X./08.07.2014 a fost solicitată prezentarea susținerilor societății din acțiunea introdusă la Curtea de Apel .X. în dosarul nr. .X./2010 împotriva constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2009 referitoare la consumurile în plus de materii prime și utilități realizate prin depășirea normelor proprii de consumuri, răspunsul fiind în sensul că S.C. .X. S.A. nu se află în posesia documentelor din acest dosar, întrucât societatea a fost reprezentată în această cauză în fața instanței de o societate de avocatură.

- prin adresa înregistrată la S.C. .X. S.A. sub nr..X./23.07.2014 către persoanele cu atribuții de serviciu privind evidența materiilor prime și utilităților achiziționate și gestionarea consumurilor acestora, cuprinzând întrebări în legătură cu depășirile consumurilor de materii prime și utilități față de normele proprii de consum stabilite, înscrise în documentele denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna ...", răspunsurile la această solicitare s-au transmis prin adresa înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr..X./10.09.2014, prin care dl. .X. în calitate de Director General al S.C. .X. S.A. afirmă că nu s-au înregistrat depășiri ale consumurilor normate de materii prime, fără a proba cu documente cele susținute.

La solicitarea de a se preciza modul de calcul al valorilor înscrise la rubrica „Preț” din ”Situația realizărilor normelor de consum în luna ... ” în condițiile în care prețurile materialelor din aceste situații diferă de prețurile din facturile de achiziție și dacă sumele înscrise la rubrica „Total cumulat: Depășiri” din ”Situația realizărilor normelor de consum în luna ...” reprezintă valori fără TVA, răspunsul formulat a fost ”Situația realizărilor normelor de consum în luna...” este un document intern. Înregistrarea în contabilitate a consumurilor se face la prețul de achiziție din factura furnizorului folosind metoda FIFO pentru descărcarea din gestiune a materiilor prime. Înregistrarea în contabilitate a consumurilor în baza bonurilor de consum se face la valoarea fără TVA, iar coloana “preț” din “Situația realizărilor normelor de consum în luna ..” reprezintă o valoare internă pentru monitorizarea consumurilor”.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza unui număr de 63 facturi emise în perioada octombrie - decembrie 2008 de furnizorii de materii prime și utilități, că toți furnizorii de materii prime și utilități ai contribuabilului au fost înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și că prețurile din facturi diferă pentru același tip de materie primă, atât de la un furnizor la altul, cât și în perioadă pentru același furnizor. Având în vedere și răspunsul primit, s-a constatat că la întocmirea situațiilor au fost utilizate prețuri de listă fără TVA, ponderate la valorile materiilor prime și utilităților aprovizionate, fiind prețuri pentru monitorizarea și stabilirea depășirii valorice a consumurilor normate.

Astfel, s-a reținut că S.C. .X. S.A. a înregistrat în contabilitate valoarea materiilor prime și utilităților achiziționate la prețurile înscrise în facturi și nu la

prețurile utilizate pentru întocmirea documentelor denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea de documente privind evidența consumurilor realizate față de cele planificate prin normele proprii de consum, precum și a documentelor justificative privind cauzele depășirilor consumurilor normate, societatea prezentând pe lângă documentele solicitate și un document denumit "Rectificare la situația principalelor norme de consum înregistrate sub nr..X./18.07.2007, pentru perioada octombrie - decembrie 2008", în care erau înscrise norme de consum mai mari față de cele anterioare, fără a susține procedura de stabilire și aprobare a acestora.

Organele de inspecție fiscală au întocmit o nouă solicitare de prezentare de documente, urmare căreia, S.C. .X. S.A. a informat că au fost prezentate toate documentele solicitate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a întocmit procese verbale prin care s-au constatat depășiri ale valorilor indicatorilor de calitate a apelor peste limita admisă și a cantităților de materiale corespunzătoare evacuate peste limita reglementată, acest fapt constituind un posibil indiciu al unor consumuri mai mari de materii prime, ce au fost eliminate în apele evacuate, în condițiile în care produsele obținute au corespuns specificațiilor de producție indicate, constatare regăsită în Raportul de expertiză tehnică judiciară existent în cauza dosarului nr..X./2010 al Curții de Apel .X. prin care au fost acționate în instanță constatările cu privire la depășirea consumurilor normate din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2009.

Organele de inspecție fiscală au solicitat documente întocmite de serviciul tehnic-producție privind consumurile, deoarece informațiile nu au putut fi culese din rulajele conturilor pentru că în aplicația informatică Oracle utilizată în perioada supusă verificării, operațiunile de stornare a unor sume nu s-au făcut prin înscrierea cu semnul minus a aceluiași articol contabil, însă S.C. .X. S.A. nu a pus la dispoziție în original documentele solicitate așa cum rezultă și din răspunsurile formulate la punctele 3 și 4 din adresa nr. .X./22.10.2014. La punctul 2 din adresa nr. .X./22.10.2014 contribuabilul arată că potrivit OMF nr..X./2008 raportul de producție nu este un document justificativ obligatoriu, înregistrarea în evidența contabilă a producției realizate făcându-se pe baza Notelor de predare a producției și faptul că înregistrarea producției se face la cost standard. La punctul 5 se afirmă că "au fost prezentate procesele verbale încheiate de .X." fără a se observa că nu aceste documente au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, ci procesele verbale de constatare privind depășirile concentrațiilor maxime admise ale poluanților din apele uzate evacuate, ce puteau indica faptul că au fost înregistrate depășiri de consumuri.

La punctul 7 se arată faptul că "fișele de calcul a costului efectiv al produselor de sodă calcinată obținute" solicitate spre prezentare nu sunt prevăzute de OMF nr..X./2008, însă societatea menționează că "datorită specificului activității (activitate de producție), pentru buna gestionare a costurilor, conduce contabilitatea de gestiune a costului efectiv realizat pentru

fiecare produs obținut și oricând poate pune la dispoziție, cu asistența din partea serviciului controlling, balanțele conturilor din clasa 9 din contabilitatea de gestiune”, fără a prezenta documentele de evidență tehnico operativă întocmite în cadrul secțiilor privind consumurile înregistrate raportate la normele proprii de consum, precum și modul de calcul a costurilor efectiv realizate pe produsele obținute, simpla prezentare spre analiza a balanței conturilor din clasa 9 nefiind suficientă pentru determinarea acestora.

Ulterior, S.C. .X. S.A. a prezentat echipei de inspecție fiscală, note de fundamentare a normelor de consum, situațiile denumite “Cantități consumuri lunare” în format printat și fișele limită de consum pe întreaga perioadă supusă verificării. Nu au fost prezentate documente în baza cărora s-au întocmit situațiile privind consumurile de către serviciul tehnic producție și nici documente care să probeze cauzele înregistrării depășirilor de consumuri normate (urmare a sustragerilor, calamităților, avariilor sau incidentelor tehnice) sau scopul în care s-au efectuat consumurile în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite înscrise în “Situația realizărilor normelor de consum în luna ....2008 ”.

## ***2. Referitor la cheltuielile aferente consumurilor în plus de materii prime și utilități, prin depășirea normelor proprii de consum, în anul 2008***

În baza situațiilor denumite “Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008”, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2008 - 30.09.2008 valoarea materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum pentru produsele de sodă calcinată a fost în sumă de .X. lei.

Pentru perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, reprezentanții contribuabilului au susținut inițial că au fost utilizate aceleași norme din perioada anterioară a anului, acestea fiind însă «norme țintă», ulterior prezentând un document denumit “Rectificare la situația principalelor norme de consum înregistrate sub nr..X./18.07.2007, pentru perioada octombrie - decembrie 2008 ”, în care erau înscrise norme de consum mai mari, fără a se susține procedura de stabilire și aprobare a acestora.

Organele de inspecție fiscală constată că, nu a fost prezentat un referat de oportunitate a măririi normelor proprii de consum începând cu data de 01.10.2008, în condițiile în care nu au survenit modificări ale procesului de producție iar documentul are număr de înregistrare la Secretariatul general al societății fiind aprobat prin semnătura directorului de organizare și management, departament având ca scop reducerea costurilor de producție.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție precizează că:

- a fost prezentat ca material de fundamentare o notă întocmită la modul general în care se arată intervale de înregistrare a consumurilor în producția de sodă calcinată fără a se prezenta alte date tehnice și din care nu rezultă dimensionarea și stabilirea normelor proprii de consum. Așadar, nu s-a justificat faptul că normele proprii de consum din perioada anterioară datei de

01.10.2008, au fost înscrise în continuare și în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Necesar de materii prime și utilități", în care este stabilit necesarul de materii prime și utilități pe baza cantităților prevăzute a se produce și a normelor proprii de consum stabilite. Nu s-a justificat faptul că normele proprii de consum din perioada anterioară datei de 01.10.2008, au fost înscrise în continuare și în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008", în care sunt prezentate lunar și cumulativ, economiile sau depășirile de consumuri de materii prime și utilități față de cele planificate în baza normelor proprii de consum.

- nu au fost prezentate documente care să probeze comunicarea normelor proprii de consum rectificate către secții și nici documente de evidență tehnico - operativă întocmite în cadrul secțiilor de producție din care să rezulte monitorizarea consumurilor raportate la normele rectificate.

- nu s-a justificat faptul că în Fișa limită de consum pentru produsul sodă calcinată aferentă lunii octombrie 2008, prezentată spre exemplificare încă de la începutul inspecției fiscale, normele proprii de consum înscrise au aceleași valori cu normele din perioada anterioară.

- nu s-a justificat faptul că Fișele limită de consum din lunile noiembrie - decembrie 2008, prezentate în data de 23.12.2014, nu au înscrise o normă de consum ci două valori, prima reprezentând norma de consum stabilită prin document vând denumirea de "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată" înregistrat sub nr..X./18.07.2007 și o altă valoare mai mare.

- menționează că și în Raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit în cauza dosarului nr..X., au fost luate în calcul pentru anul 2008 normele proprii de consum aplicate anterior datei de 01.10.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentul având denumirea de "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată" nu poate avea calitatea de document justificativ întrucât normele rectificative înscrise în acest document nu au fost aplicate, acestea luând în considerare normele de consum materii prime și utilități stabilite pentru trimestrul IV 2007 prin documentul înregistrat sub nr..X./18.07.2007, aprobat de Directorul General al societății, denumit "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată", norme utilizate pe parcursul întregului an 2008 de serviciul tehnic-producție la întocmirea documentelor denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008".

Aceste norme au fost înscrise și în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Necesar de materii prime și utilități", în care a fost stabilit necesarul de materii prime și utilități pe baza cantităților prevăzute a se produce și a normelor proprii de consum stabilite, precum și în situațiile denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008" în care sunt prezentate lunar și cumulativ, economiile sau depășirile de consumuri realizate

față de normele proprii de consum, documente ce au fost prezentate și puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală încă de la începutul inspecției fiscale.

Conform situațiilor întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008", s-a constatat că în lunile trimestrului IV 2008, au fost consumate cantități de materii prime și utilități în plus prin depășirea consumurilor normate, stabilite în baza normelor proprii de consum pentru obținerea produselor de sodă calcinată.

Astfel, pentru soda brută (CSB), în luna octombrie 2008:

- la sare 100% Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tona a fost depășită, realizându-se un consum de 1,808/tona, ceea ce a condus ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de soda CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 6.986,95 tone sare 100% Na Cl, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la amoniac 100 % NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tona a fost depășită realizându-se un consum de 8,51 kg/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 89,62 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la abur, norma proprie de consum de 1,32 gcal/tona a fost depășită realizându-se un consum de 1,8 gcal/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 12.980 gcal abur(13ata), în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/gcal.

În luna noiembrie 2008, pentru soda brută (CSB):

- la sare 100% Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tona a fost depășită realizându-se un consum de 1,656/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.709 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 2.955,95 tone sare 100% Na Cl, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la amoniac 100% NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tona a fost depășită realizându-se un consum de 12,66 kg/tonă, ceea ce a condus, că pentru realizarea unei producții în luna de 27.709 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 206,8 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la abur, norma proprie de consum de 1,32 gcal/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 1,7 gcal/tonă, ceea ce a condus, că pentru realizarea unei producții în luna de 27.709 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 10.683 gcal abur(13ata), în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/gcal.

În luna decembrie 2008 pentru soda brută (CSB):

- la sare 100% Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tona a fost depășită realizându-se un consum de 1,66/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 29.105 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus

cantitatea de 3.255,5 tone sare 100% Na Cl, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la amoniac 100% NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 14,06 kg/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 29.105 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 257,9 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/tonă.

- la abur, norma proprie de consum de 1,32 gcal/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 1,635 gcal/tonă, ceea ce a condus, că pentru realizarea unei producții în luna de 29.105 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 9.170 gcal abur(13ata), în valoare de .X. lei, considerată la prețul de .X. lei/gcal.

Consumurile în plus de materii prime și utilități realizate prin depășirea normelor proprii de consum au avut loc în condițiile în care:

- conform fișelor de magazie prezentate, cantitățile de materii prime achiziționate au intrat în gestiune și au fost eliberate în consum pentru desfășurarea procesului de producție, nefiind prezentate documente de constatare lipsuri.

- materiile prime (saramura de sare, calcar, antracit) achiziționate și consumate au corespuns calitativ, având valori ale indicatorilor ce s-au încadrat în stas-uri în ceea ce privește compoziția acestora, nefiind prezentate documente care să probeze contrariul.

- cantitățile de materii prime consumate în plus, nu se puteau regăsi în produsele finite obținute, întrucât conform certificatelor de calitate, acestea au corespuns calitativ, în compoziția lor neputând fi cuprinse cantități mai mari de materii prime decât cele stabilite prin STAS - ul (standardul) de calitate.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu au fost prezentate documente care să probeze înregistrarea de pierderi ca urmare a sustragerilor de materii prime sau a unor calamități și nici pentru avarii sau incidente tehnice în cazul instalațiilor tehnologice, neprezentând documente care să consemneze cauzele depășirii normelor proprii de consum.

S.C. .X. S.A a înregistrat în conturile de cheltuieli de exploatare, deductibile la calculul profitului impozabil, consumurile efective de materii prime și utilități, în sumă mai mare decât cea aferentă consumurilor normate stabilite prin normele de consum proprii. Cheltuiala aferentă materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice a fost inclusă în structura costului efectiv de producție al produselor finite.

Cheltuiala aferentă materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice în perioada 01.01.2008 - 30.09.2008, conform documentelor " Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008 " a fost în sumă de .X. lei.

Cheltuiala aferentă materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice în perioada

01.10.2008 - 31.12.2008, conform documentelor "Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008 " a fost în sumă de .X. lei.

Astfel, cheltuiala aferentă materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice în anul 2008 a fost în sumă totală de .X. lei.

Din Raportul de expertiză tehnică judiciară existent în cauza dosarului nr..X./2010 al Curții de Apel .X. se poate desprinde concluzia ca realizarea plusului de consumuri prin depasirea normelor proprii de consum a avut drept cauza neasigurarea parametrilor optimi de desfasurare a reactiilor, fiind de natura pierderilor tehnologice peste limita celor prevazute in normele proprii.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu au fost prezentate însă documente și informații (Rapoarte, Procese verbale) din care să rezulte data, cauzele și cantitățile pierdute urmare avariilor, defecțiunilor și altor evenimente și care să ateste natura de pierderi tehnologice.

Nu au fost prezentate documente și informații care să probeze ca plusul de consumuri materii prime și utilități realizat prin depășirea normelor proprii de consum s-a făcut în scopul realizării de venituri impozabile.

Așadar, întrucât din documentele și informațiile contribuabilului nu s-a probat faptul că respectiva cheltuială în sumă de .X. lei, aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice în anul 2008, a fost în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că suma de .X. lei este o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de societate în anul 2008.

### **3. Cu privire la cheltuielile aferente consumurilor in plus de de amoniac, prin depasirea normelor modificate in scopul aplicarii art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal in perioada 2009 – 2011.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în vederea verificării încadrării consumurilor efective de materii prime și utilități în normele proprii de consum stabilite în perioada anilor 2009 - 2012, au fost prezentate:

- pentru anul 2009 "Principalele norme de consum pentru anul 2009" "Fundamentarea consumurilor specifice de materii prime și utilități", Situațiile lunare "Consumuri cantitative de materii prime", Fișele limită de consum lunare pentru produsul sodă CSB, Situația producției realizată în anul 2009 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, apă amoniacală, antracit).
- pentru anul 2010 "Principalele norme de consum pentru anul 2010" "Fundamentarea consumurilor specifice de materii prime și utilități", Situațiile lunare "Consumuri cantitative de materii prime", Fișele limită de consum lunare pentru produsul sodă CSB, Situația producției realizată în anul 2010 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, antracit, apă amoniacală).



- pentru anul 2011 "Proces verbal nr.5 " prin care s-au menținut normele din anul anterior, Situațiile lunare "Consumuri cantitative de materii prime", Fișele limită de consum lunare pentru produsul sodă CSB, Situația producției realizată în anul 2011 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, antracit, apă amoniacală) .

- pentru anul 2012 "Principalele norme de consum pentru anul 2012", "Fundamentarea consumurilor specifice de materii prime și utilități", Situațiile lunare "Consumuri cantitative de materii prime", Fișele limită de consum lunare pentru produsul sodă CSB, Situația producției realizată în anul 2011 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, antracit, apă amoniacală).

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea normelor proprii de consum materii prime și utilități înscrisă în documentele denumite "Principalele norme de consum pentru anul ...", a fost în perioada anilor 2009 - 2011, mai mare atât față de normele proprii de consum stabilite în anul 2008, cât și față de valoarea normelor de consum efectiv realizate în acel an.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, au fost prezentate pentru perioada 2009 - 2012, situații întocmite de Serviciul tehnic denumite "Cantități consumuri lunare", susținându-se că începând cu anul 2009, nu au mai fost întocmite documentele denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna: ..." fără a se prezenta alte documente de evidență tehnică operativă ce au stat la baza întocmirii situațiilor.

Fișele limită de consum lunare prezentate pentru perioada 2009 - 2012 au avut înscrise norme de consum ce au corespuns cu cele prevăzute în documentele denumite "Principalele norme de consum în anul ...".

Organele de inspecție fiscală precizează că, în baza documentelor prezentate s-a constatat că în perioada 2009 - 2012, S.C. .X. S.A. nu a avut înscrise depășiri ale cantităților de consumuri normate, argumentarea creșterii valorii normelor proprii de consum stabilite în această perioadă susținându-se doar în parte.

Totodată, s-a constatat că norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă, în perioada anilor 2009 - 2011 are valoarea de 17,5 kg/tona sodă, fiind de peste trei ori mai mare decât norma proprie de consum amoniac stabilită în anul 2008 de 5,2 kg/tona sodă și mai mare cu peste 30% decât consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008 care a fost 13,369 kg/tonă de sodă.

Așa cum rezultă atât din Raportul de expertiză tehnică judiciară existent în cauza dosarului nr..X./2010 al Curții de Apel .X., prin care au fost acționate în instanță constatările cu privire la depășirea consumurilor normate din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2009, cât și din descrierea procesului tehnologic de fabricare a sodei calcinate după procedeul amoniacal (.X.) întocmit de Sevciciul tehnic înregistrat la S.C. .X. S.A. sub nr..X./02.09.2009, amoniacul se utilizează în procesul de fabricație al sodei calcinate ca material auxiliar, fără a se regăsi în produsul obținut, fiind în principiu recuperat, conform etapelor procesului tehnologic.

Astfel, organele de inspecție fiscală constată că, în materialele prezentate ca fundamentare a normei de consum pentru amoniac în perioada anilor 2009 -2011 nu se justifică dimensionarea și stabilirea unui consum de 17,5 kg/tonă de sodă, nefiind prezentate date tehnice în acest sens, în condițiile în care norma proprie de consum amoniac stabilită pentru anul 2008 a fost de 5,2 kg/tonă de sodă, iar consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008 a fost de 13,369 kg/tonă de sodă, fără să fi intervenit modificări ale procesului tehnologic.

În anul 2012 norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă calcinată conform documentului "Principalele norme de consum în anul ....", a scăzut la valoarea de 13 kg/tonă de sodă, S.C. .X. S.A. realizând consumuri efective ce s-au încadrat în această normă.

Raportul de expertiză tehnică judiciară existent în cauza dosarului nr..X./2010 al Curții de Apel .X. poate conduce la concluzia că realizarea plusului de consumuri prin depășirea normelor proprii de consum a avut drept cauză neasigurarea parametrilor optimi de desfășurare a reacțiilor, fiind de natura pierderilor tehnologice peste limita celor prevăzute în normele proprii.

Creșterea de peste trei ori a normei proprii de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă în perioada anilor 2009 - 2011 față de norma de consum aplicată în anul 2008 și cu peste 30% față de norma de consum amoniac efectiv realizată în acel an a fost motivată de reprezentanții societății prin pierderile tehnologice datorate gradului mare de uzură a instalațiilor.

În baza prevederilor punctului 6 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organele de inspecție fiscală modifică coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

În scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, au procedat la modificarea normei proprii de consum amoniac stabilite de 17,5 kg pentru producerea unei tone de sodă calcinată la valoarea consumului efectiv realizat în anul 2008 de 13,369 kg. amoniac/tonă de sodă calcinată.

În baza datelor privind cantitățile produse lunar și a consumurilor efective lunare de amoniac din situațiile întocmite de Serviciul tehnic denumite "Cantități consumuri lunare" și a prețurilor înscrise în facturile de aprovizionare, raportate la norma de consum amoniac modificată de echipa de inspecție fiscală la nivelul consumului efectiv realizat în anul 2008, de 13,369 kg/tonă de sodă, în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, în baza prevederilor punctului 6 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-a calculat cheltuiala aferentă cantităților de amoniac

lipsă prin consumul de amoniac în cantități mai mari decât consumurile normate modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Cheltuiala aferentă cantităților de amoniac lipsă prin consumul de amoniac ce depășește cantitățile normate a se consuma în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal a fost în perioada 2009 - 2011 în sumă totală de .X. lei, din care .X. lei în anul 2009, .X. lei în anul 2010 și .X. lei în anul 2011.

Prin H.G. nr.1579/2007, s-au făcut precizari privind tratamentul fiscal al pierderilor tehnologice cuprinse în normele de consum, la punctul 23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“23. În sensul art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: (.....)

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.”

Pe cale de consecință rezultă și tratamentul fiscal aplicabil pierderilor ce depășesc normele proprii de consum.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu au fost prezentate documente și informații (Rapoarte, Procese verbale) din care să rezulte data, cauzele și cantitățile de amoniac pierdute urmare avariilor, defectiunilor și altor evenimente și care să ateste natura de pierderi tehnologice.

Așadar, nu au fost prezentate documente și informații care să probeze că suma aferentă lipsei prin consumul de amoniac ce depășește cantitățile normate a se consuma în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, a fost o cheltuială în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare suma de .X. lei reprezentând valoarea cantităților de amoniac aferentă lipsei prin consumul de amoniac ce depășește cantitățile normate a se consuma în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, este o cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, având consecință majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2009, suma de .X. lei în anul 2010 și suma de .X. lei în anul 2011, fapt ce a condus la diminuarea pierderii fiscale anuale declarate de societate cu sumele aferente.

#### ***4. Referitor la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente facturilor emise în perioada noiembrie 2011-decembrie 2012 de societatea .X..***

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2011 - decembrie 2012, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi în valoare totală de .X. euro, emise de societatea .X. cu sediul în .X., urmare a contractului încheiat între cele două părți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nr..X./02.11.2011, .X./23.12.2011 și .X./04.04.2012 nu au înscrise codurile de înregistrare în scopuri de TVA nici al emitentului nici al beneficiarului.

Reprezentanții societății au prezentat în copie un certificat emis de Ministerul Finanțelor din .X. prin care se arată că .X. este o companie rezidentă în .X. care nu se supune impozitului pe venit în această țară. Totodată, din solicitarea de verificare în baza de date VIES, în data de 11.01.2012, a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA comunicat S.C. .X. S.A., a rezultat că acesta nu era valid. Cu toate acestea, facturile menționate au fost înscrise în Jurnalele pentru cumpărări și vânzări regăsindu-se în sumele înscrise în Deconturile de taxa pe valoarea adăugată la randurile 7.1 “Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care: ”și respectiv randul 19.1 “Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”.

Ulterior pe parcursul inspecției fiscale au fost prezentate alte trei facturi emise de .X. având aceleași numere respectiv nr..X./02.11.2011, .X./23.12.2011 și .X./04.04.2012 și același conținut, în plus având înscrise codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale .X. și S.C. .X. S.A.

De asemenea, au mai fost prezentate și facturile nr..X./05.10.2012 și nr..X./15.01.2012 emise de .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- factura nr..X., cu data emiterii 02.11.2011, are înscrisă suma de .X. euro a cărei valoare echivalentă de .X. lei fost înregistrată în contul “471-Cheltuieli înregistrate în avans” în luna august 2012, ca și o cheltuială anticipată, fiind integral repartizată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil până la 31.12.2012, prin înregistrarea lunară până la finele anului, a sumei de .X. lei în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”.
- factura nr..X. cu data emiterii 23.12.2011 a avut înscrisă suma de .X. euro a carei valoare echivalentă de .X. lei a fost înregistrată în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în data de emisie 23.12.2011.
- factura nr..X. cu data emiterii 04.04.2012 a avut înscrisă suma de .X. euro a cărei valoare echivalentă de .X. lei a fost înregistrată în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în data de 01.09.2012.
- factura nr..X. cu data emiterii 05.10.2012 a avut înscrisă suma de .X. euro a cărei valoare echivalentă de .X. lei a fost înregistrată în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în data de 01.11.2012.
- factura nr..X. cu data emiterii 31.12.2012 a avut înscrisă suma de .X. euro a cărei valoare echivalentă de .X. lei a fost înregistrată în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în data de emisie 31.12.2012.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu a fost prezentată nicio explicație a faptului că valoarea facturilor emise de .X., ce ar fi trebuit să reprezinte contravaloarea serviciilor prevăzute în contractul încheiat, a fost tratată ca și comision și înregistrată în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și nici a faptului că valoarea în lei, de .X. lei a primei facturi, cu nr..X., emisă în 02.11.2011, a fost înregistrată în august 2012, inițial în contul “471-Cheltuieli înregistrate în avans” ca și o cheltuială anticipată, fiind integral repartizată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil până

la 31.12.2012, prin înregistrarea lunară a sumei de .X. lei în perioada august-decembrie 2012, în contul "622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile".

Cu privire la facturile emise de .X., reprezentanții S.C. .X. S.A. au prezentat contractul încheiat cu această societate care a stat la baza facturilor emise, contractul în limba engleză, fără a purta număr de înregistrare și fără a se menționa data la care a fost încheiat.

Deoarece din facturile prezentate și din contractul încheiat între părți nu rezultă care a fost natura serviciilor facturate de .X., în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art.52 și art.56 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea de documente și înregistrări pentru justificarea serviciilor facturate, prin adresa înregistrată sub nr..X./15.10.2014, fiind prezentate pentru fiecare din facturi câte o anexă care nu conține informații suplimentare față de facturile menționate. Anexele la facturile prezentate sunt situații în care sunt înscrise cantitățile livrate în perioada de S.C. .X. S.A. către cei trei parteneri, înmulțite cu suma de 8 euro.

În ceea ce privește facturile prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că la rubrica "Description" ale acestora unde ar trebui să fie descrise operațiunile facturate, se face mențiunea "Agreed commission fees for period from ...to..." în traducere "taxe comisioane acceptate", pentru perioade de câte două luni, fiind înscrise firmele partenere menționate în contract și cantități în tone metrice înmulțite cu cifra 8. Sumele înscrise în facturi sunt exprimate în euro și rezultă din înmulțirea unor cantități cu valoarea de 8 euro fără a exista alte mențiuni.

Spre exemplu în factura nr..X. din 23.12.2011 la descrierea aferentă sumelor înscrise este înscris:

".X.:4.750,66mt x 8 €; Drujba: 10.759,02mt x 8 €; .X. 956,00mt x 8€".

Organele de inspecție fiscală precizează că, în ceea ce privește contractul încheiat cu societatea .X. s-a constatat că nu a avut la bază nici o analiză de fundamentare a necesității încheierii acestuia, obiectul și clauzele contractuale fiind definite neclar, fără a purta viza Serviciului juridic din cadrul S.C. .X. S.A., așa cum a fost cazul la contractul nr. .X./20.12.2011 înregistrat sub nr..X./17.01.2012, încheiat direct între S.C. .X. S.A. și una din firmele partenere, S.C. .X. S.A. pentru livrarea de sodă în anul 2012.

S.C. .X. S.A. a livrat produse sodice firmelor partenere prevăzute în contractul încheiat cu .X. și în perioada anilor anteriori, în baza contractelor încheiate cu acestea, societățile fiind partenere tradiționale. Se menționează că în contractele încheiate pentru perioada 2011 și 2012 cu aceste societăți nu se regăsesc clauze sau orice alte mențiuni în legătură cu .X.. Conform contractului prezentat, S.C. .X. S.A. are calitatea de "Principal" iar .X. pe cea de "Agent", obiectul contractului fiind ca "Agentul" numit de "Principal", să promoveze vânzarea produselor în concordanța cu strategia de marketing și expansiune a vânzărilor "Principalului", precum și informarea periodică despre activitatea desfășurată de "Agent".

La capitolul termeni financiari și condiții, se precizează că pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale “Agentul” va încasa de la “Principal” un comision de 8 euro pe tonă metrică pentru vânzările realizate de “Principal” către trei societăți comerciale partenere - .X. S.A. din România; .X. A.D. din Bulgaria; .X. din Ucraina - precum și obligația aplicării comisionului în euro și a întocmirii și prezentării “Principalului” în fiecare lună a facturii “Agentului”, în contract nemenționându-se alte obligații contractuale.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu a fost prezentat nici un document din care să rezulte modalitatea de promovare a produselor și nici cea de cuantificare, confirmare și informare a serviciilor prestate. Nu există nici o legătură între obligația promovării produselor și prevederea ca “drept considerare pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale “Agentul” va încasa de la “Principal” un comision de 8 euro pe tonă metrică pentru vânzările realizate de Principal” către grupul de trei societăți partenere.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, reprezentanții S.C. .X. S.A. au afirmat că încheierea contractului cu .X. a fost practic impusă de societățile partenere menționate în contract, întrucât în caz contrar, acestea ar fi renunțat la contractele încheiate în mod direct anterior.

Pe parcursul inspecției fiscale a fost prezentat și un act adițional la contractul inițial prin care se prevedea mărirea prețului, de la 8 euro la 10 euro pe tonă metrică precum și liste ce conțin cantități facturate de S.C. .X. S.A., către firmele partenere (.X. Bulgaria, .X. Bulgaria, .X. S.A. România) menționate în contract, semnate de întocmire de directorul de vânzări al S.C. .X. S.A.

Așadar, au mai fost prezentate două adrese datate diferit (21.07.2011 și 10.12.2011) având același conținut, prin care se exprimă acordul unei societăți terțe ca societatea .X. să aibă calitatea de “Agent” al S.C. .X. S.A. pentru anul 2012 și în care se face referire la negocierile pentru anul 2011 și acceptul acestei societăți terțe ca prețul negociat cu partenerii S.C. .X. S.A. (.X. Bulgaria, .X. Bulgaria, .X. S.A. Romania) să includă cheltuielile cu agentul. Organele de inspecție fiscală precizează că, nu rezultă ce fel de activitate trebuia prestată de .X. ca agent în condițiile în care contractele cu partenerii .X. Bulgaria, .X. Bulgaria, .X. S.A. România erau în derulare de mai mult timp.

Având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente justificative și informații care să probeze necesitatea și natura serviciilor facturate de societatea .X. din .X. și care să probeze scopul acestor servicii de obținere de venituri impozabile, echipa de inspecție fiscală a constatat că valoarea facturilor emise de societatea .X., în sumă totală de .X. lei înregistrată ca și cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil în contul “622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, este o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, privind aplicarea art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003.

Consecința fiscală a celor prezentate referitor la cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de societatea .X., în perioada supusă verificării, 01.01.2008 - 31.12.2012, este majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma totală de .X. lei, din care suma de .X. lei în anul 2011 și suma de .X. lei în anul 2012 și diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate în perioada 2011 - 2012 cu aceste cheltuieli.

#### **5. Referitor la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente serviciilor de audit financiar pentru situațiile financiare de grup consolidate.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, cheltuieli aferente serviciilor de audit financiar în baza facturilor emise de societățile de audit S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., urmare a scrisorilor de angajament și contractelor încheiate cu aceste societăți.

Din analiza explicațiilor înscrise în facturile emise de societățile de audit, s-a constatat că serviciile au constat în auditarea unor situații economice depuse la AVAS, auditarea situațiilor financiare anuale conform prevederilor O.M.F.P. nr.94/2001, O.M.F.P. nr.1752/2005 și O.M.F.P.nr.3055/2009, cât și în revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societăți din care S.C. .X. S.A. face parte.

Cheltuielile cu serviciile de audit financiar facturate de societățile de audit financiar, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., au fost înregistrate integral de S.C. .X. S.A. ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Conform prevederilor art.4 și art.8 din O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, pct.3 Cap.1 din O.M.F. nr.772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, art.5 alin.(1) și art.7 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și preluate în O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, s-a constatat că S.C. .X. S.A. avea obligația să auditeze doar propriile situații financiare anuale, revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup neconstituind o obligație pentru S.C. .X. S.A. aceasta fiind în sarcina societății mamă.

Cheltuielile efectuate cu revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup sunt în fapt cheltuieli în favoarea asociaților (acționarilor), ce nu sunt deductibile la calculul profitului

impozabil conform prevederilor art.21 și art.21 alin. 4 lit."e" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile, contravaloarea serviciilor de revizuire după cum urmează:

- în anul 2008 – .X. lei;
- în anul 2009 – .X. lei;
- în anul 2010 – .X. lei;
- în anul 2011 – .X. lei;
- în anul 2012 – .X. lei.

Urmare a celor constatate cu privire la cheltuielile aferente serviciilor de revizuire a situațiilor financiare și a pachetelor de raportare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului, în perioada supusă verificării impozitului pe profit 01.01.2008 - 31.12.2012, au fost majorate cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma totală de .X. lei, respectiv cu suma de .X. lei în anul 2008, cu suma de .X. lei în anul 2009, cu suma de .X. lei în anul 2010, cu suma de .X. lei în anul 2011 și cu suma de .X. lei în anul 2012, fapt ce a condus la diminuarea pierderilor fiscale anuale declarate de societate în perioada 2008 - 2011 cu sumele aferente și majorarea profitul impozabil înregistrat în anul 2012.

#### **6. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor de natură financiară înregistrate de S.C. .X. S.A.**

Conform datelor din situațiile financiare anuale aferente anului 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2012, S.C. .X. S.A. înregistra alte împrumuturi de la societăți în valută și dobânzi aferente în sumă echivalentă de .X. lei.

S-a constatat că din totalul acestei sume, suma de .X. lei era aferentă împrumuturilor acordate de societatea afiliată .X. S.A. având termen de scadență peste cinci ani, iar suma de .X. lei reprezenta dobânzi calculate aferente împrumuturilor, compusă din suma de .X. lei cu termen de scadență sub un an și suma de .X. lei cu termen de scadență mai mare de 5 ani, aferent împrumutului primit ca avans procurare marfă.

În vederea verificării situației împrumuturilor acordate de societatea afiliată .X. S.A., organele de inspecție fiscală au solicitat a se prezenta contractele, anexe și documente privind clauzele contractuale.

Contractul de novație pentru suma de .X. €, a fost pus la dispoziție tradus în data de 06.07.2015. Conform documentelor prezentate situația împrumuturilor primite de la societatea afiliată .X. S.A. se prezintă astfel:

1) Împrumutul de .X. € din 27.12.2006

În data de 27.12.2006 a fost încheiat un contract de împrumut în baza căruia S.C. .X. S.A. a primit suma de .X. € de la .X. S.A. având ca scop plata



avansului către CET .X. pentru consumul de abur estimat aferent anilor 2007, 2008 și ianuarie 2009. Termenul de rambursare a fost stabilit până la data de 27.12.2010 cu perioada de rambursare a creditului de 4 ani, anul 2007, an de grație și plată în trei tranșe anuale până în anul 2010, dobânda fiind Euribor 1M+1,5%. Dobânda calculată pentru anul 2007 în suma de .X. euro a fost capitalizată, soldul împrumutului devenind .X. €, iar dobânda pentru anii 2008 și 2009 a fost anulată la data de 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală precizează că, în data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M+ 4,5%.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind 1 M+4,05% pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifica dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019. Ca și garanție pentru acest împrumut S.C. .X. S.A. s-a angajat prin contract să instituie ipotecă de rangul 2 asupra proprietăților sale imobiliare în favoarea societății afiliate din Polonia .X. S.A ce deținea peste 92% din acțiuni.

Organele de inspecție fiscală susțin că, referitor la acest contract nu s-a precizat motivul pentru care S.C. .X. S.A. s-a angajat prin contract să plătească CET .X. suma de .X. € în avans pentru consumul de abur din anii viitori.

2) Împrumutul de .X. € din 08.11.2007.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru acest contract s-a prezentat un text datat 17.09.2007 afirmându-se că este textul final al contractului prin care s-a primit împrumutul cu valoarea de .X. €, având ca scop preluarea datoriei de la .X.. Perioada de rambursare a fost de 7 ani, 2007 și 2008 ani de grație, dobânda fiind Euribor 3M+0,5%.

Dobânzile calculate pentru anul 2007 în sumă de .X. euro și pentru anul 2008 în sumă de .X. euro au fost capitalizate, soldul împrumutului devenind .X. € iar dobânda pentru anul 2009 a fost anulată la 31.12.2009.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifica perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010 .

Organele de inspecție fiscală precizează că, în data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică, aceasta fiind 1M+4,05 pe an, iar ulterior, în data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

3) Împrumutul de .X. € din 03.01.2008.

Organele de inspecție fiscală precizează că în luna ianuarie 2008 a fost primită suma de .X. €, cu termen de rambursare 31.12.2008 fiind acordată pentru finanțarea nevoilor curente ale societății. În data de 11.06.2008 s-a întocmit actul adițional nr.1, urmare căruia a fost suplimentată suma primită inițial cu .X. euro, soldul împrumutului devenind de .X. €. Dobânda a fost stabilită la Euribor 3M+0,5%.

Prin actul adițional nr. .X./05.08.2009 a fost prelungită perioada de rambursare până la data de 31.12.2009. La data de 31.12.2009 dobânda calculată pentru anii 2008 și 2009 în sumă de .X. € a fost anulată.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr. .X. prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M+4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.5 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind 1M+4,05 pe an, iar în data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.6 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se în procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

4) Împrumutul de .X. € din iulie 2008

Organele de inspecție fiscală precizează că, în cursul anului 2008 a fost primită, cu titlu de împrumut suma de .X. €, având ca scop plata datoriei către furnizorul de energie termică CET .X. S.A. în sumă de .X. euro, iar diferența de .X. € a fost destinată finanțării nevoilor curente ale societății, dobânda urmând a se calcula în funcție de Euribor 3M+0,5%. Dobânzile calculate pentru anul 2008 în sumă de .X. € și pentru anul 2009 în sumă de .X. € au fost capitalizate, soldul împrumutului devenind de .X.€.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr. .X. prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016. Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat, aceasta fiind 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019.

#### 5) Împrumutul de .X. € din 29.06.2009

Organele de inspecție fiscală precizează că, acest împrumut a fost primit în data de 29.06.2009, având ca scop achitarea liniei de credit din .X., în data de 10.02.2011 rata dobânzii aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul Euribor 1M + 4,05 % pe an.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculate pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr. 2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr. 4 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifica, aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.5 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019.

#### 6) Împrumutul de .X. €

Organele de inspecție fiscală precizează că, acest împrumut a avut ca scop achitarea furnizorilor de investiții, fiind în sumă de .X. € și alocat în patru tranșe, după cum urmează:

- suma de .X. € a fost primită în data de 09.12.2011.
- suma de .X. € a fost primită în data de 31.01.2012.
- suma de .X. € a fost primită în data 04.04.2012.
- suma de .X. € a fost primită în data de 30.04.2012.

Prin contractul nr..X. din data de 23.01.2012 rata aferentă împrumutului s-a stabilit la nivelul Euribor 3M+4.05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifica, aceasta fiind 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

#### 7) Împrumutul de .X. €

În data de 06.12.2012 a fost primit împrumutul în suma de .X. €, având ca scop achitarea totală a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul

înregistrat la societate sub nr. .X./04.02.2013 rata aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul de 10,15% în prima perioadă .

8) Avansul de .X. € din 23.12.2008

În data de 23.12.2008 a fost primită suma de .X. euro, având ca scop procurarea de marfă. În anul 2009 s-a livrat marfa în sumă de .X. €. Începând cu luna decembrie 2009, pentru diferența în sumă de .X. € euro, s-a stabilit să se calculeze dobânda la nivelul Euribor 1M+3,5;

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de restituire până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor I M+5%. Ulterior în cursul anului 2010 s-a livrat marfa în sumă de .X. € rămânând un sold de .X. € euro. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 %.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică, aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

9) Contractul de novație în sumă de .X. €

Organele de inspecție fiscală precizează că, a fost încheiat în data de 18.03.2011 Contractul de novație în sumă de .X. € a avut ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr. .X. din data 04.04.2011 dobânda aferentă împrumutului este Euribor 1 M + 4,5 % pe an.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

Se menționează că în data de 22.06.2015, a fost pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală în copie "Conform cu originalul" contractul de novație tradus dar incomplet. Ulterior în data de 06.07.2015, a fost pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală contractul tradus, dar fără să poarte viza unui traducător autorizat.

10) Contractul de novație în sumă de .X. €

Organele de inspecție fiscală precizează că, a fost încheiat în data de 30.06.2011 Contractul de novație în sumă de .X. € având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr..X. din data 12.07.2011 rata aferentă împrumutului este Euribor 1M +4,5% pe an.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

11) Contractul de novație în sumă de .X. € din 03.03.2012

Contractul de novație a fost în sumă de .X. €, având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr. .X. din data de 25.04.2012 rata aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul Euribor 3M+4,05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

12) Contractul de novație în suma de .X. € din 29.06.2012

Contractul de novație a fost în sumă de .X. €, având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia.

Prin contractul nr..X. din data de 02.07.2012 rata aferentă împrumutului este de Euribor 3M+4,05% pe an. Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat la nivelul Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

13) Contractul de novație în sumă de .X. € din 28.09.2012

Contractul de novație a fost în sumă de .X. euro având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr. .X. din data de 16.10.2012 rata aferentă împrumutului a fost stabilit la nivelul Euribor 1M+4,05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat aceasta devenind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Referatul din 24.02.2010 și Decizia .X./18.01.2011, .X. S.A. a hotărât anularea dobânzilor necapitalizate calculate pentru împrumuturile acordate aferente perioadei 2008 - 2010.

Au mai constatat că în baza prevederilor contractelor de împrumut, pentru sumele acordate de .X. S.A. au fost calculate și înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.A. în anii 2011 și 2012 dobânzi și diferențe de curs valutar.

Organele de inspecție fiscală precizează că, S.C. .X. S.A. a înregistrat întreaga sumă reprezentând cheltuieli privind dobânzile și diferențele de curs valutar ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât societatea înregistra capitaluri proprii negative depășind gradul de îndatorare, în baza prevederilor art.23 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile cu dobânzile în cuantumul care s-a încadrat în nivelul prevăzut prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.23 alin (5), lit.b), care prevede "70<sup>1</sup>. Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2010, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%" și diferențele de curs valutar, au fost reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestei cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în suma de .X. lei în anul 2011 și în sumă de .X. lei în anul 2012.

Astfel, S.C. .X. S.A. avea reportată la randul 32 din Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, o cheltuială cumulată în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile ce s-au încadrat în nivelul prevăzut la pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor acordate de .X. S.A., reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele prezentate referitor la împrumuturile primite de la societatea afiliată .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat o serie de elemente, ce sunt improbabil a se regăsi în cazul contractelor ce ar fi fost încheiate între societăți independente (între care nu există relații de afiliere):

- primirea de împrumuturi în valută, în cuantum foarte mare, în situația în care împrumutatul înregistrează capitaluri proprii negative urmare a pierderilor anuale consecutive și semnificative.
- prelungirea în repetate rânduri, prin acte adiționale a termenelor de rambursare a împrumuturilor stabilite prin contractele anterioare (de la un an s-a prelungit până la 12 ani termenul de rambursare);
- anularea dobanzilor (chiar dacă cuantumul acestora a fost semnificativ și datorarea de dobânzi era prevăzută în contracte) pentru perioade de 1, 2 sau 3 ani;
- destinația sumelor împrumutate, fără a avea la bază studii de necesitate fundamentare și fezabilitate și care nu puteau oferi elemente concrete de recuperare.

Având în vedere faptul că în perioada verificată, S.C. .X. S.A. conform contractelor de împrumut, a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar pentru împrumuturile primite de la societatea afiliată .X. S.A. deținătoare a peste 92% din acțiunile sale, în condițiile în care :

S.C. .X. S.A. înregistra capitaluri negative.

S.C. .X. S.A. avea de îndeplinit măsura dispusă prin Dispoziția de măsuri nr..X./31.07.2009 întocmită de organele de inspecție fiscală în urma efectuării inspecției fiscale anterioare prin care s-a dispus și măsura de convocare a Adunării generale extraordinare a acționarilor de către Consiliul de administrație pentru a hotărâ reîntregirea capitalului social subscris, reducerea lui cu un quantum cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve sau dizolvarea societății, în baza prevederilor art.153<sup>24</sup> alin.(1),(4),(5) coroborat cu art.228 alin.(1) lit.a) din Legea societăților comerciale nr.31/1990 republicată cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea a avut pierderi consecutive semnificative înregistrând capitaluri negative.

S.C. .X. S.A. a anulat în baza aprobării societății afiliate împrumutătoare .X. S.A. dobânzile calculate necapitalizate aferente împrumuturilor de la .X. S.A. în anii 2009 și 2010, dobânzi prevăzute în contractele de împrumut și ținând cont de principiul prevalenței economicului asupra juridicului conform prevederilor pct.49 din Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene respectiv pct.46 din O.M.F.P. nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, echipa de inspecție fiscală a apreciat în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal că tranzacțiile referitoare la împrumuturile primite de la societatea afiliată .X. SA pot fi asimilate unor sume primite drept completare a capitalul subscris pentru care nu pot fi calculate dobânzi și diferențe de curs valutar.

Se menționează că în Ghidul O.E.C.D. la punctul 1.37 Cap.I lit.C alin.ii se precizează următoarele:“Cu toate acestea, există două circumstanțe speciale în care poate fi, în mod excepțional, atât corect cât și legitim, ca administrația fiscală să ia în considerare ignorarea structurii adoptate de un contribuabil la intrarea într-o tranzacție controlată. Prima circumstanță apare atunci când conținutul economic al tranzacției diferă de forma sa. În astfel de cazuri administrația fiscală poate să nu țină cont de caracterizarea tranzacției făcută de părți și să o reclasifice în conformitate cu substanța sa. Un exemplu de circumstanță de acest fel ar fi o investiție într-o companie afiliată, făcută sub forma unui împrumut purtător de dobândă atunci când, ținând cont de circumstanțele economice ale companiei ce primește împrumutul, nu ar fi fost previzibil ca investiția să fie structurată astfel. În acest caz, poate fi corect ca administrația fiscală să caracterizeze investiția în conformitate cu substanța sa economică, având ca rezultat tratarea împrumutului ca pe o subscriere de capital.”

Consecința fiscală a celor prezentate este anularea reportării la randul 32 din Declarațiile 101 privind impozitul pe profit până la deductibilitatea integrală a cheltuielilor aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar, calculate în anii 2011 și 2012, în suma totală de .X. lei, pentru împrumuturile de la societatea

afiliată .X. S.A. Astfel, societatea nu mai are dreptul deducerii lor la calculul profitului impozabil pentru perioadele următoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării privind impozitul pe profit, S.C. .X. S.A. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, din care suma de .X. lei în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de .X. lei în contul „668-Alte cheltuieli financiare” și suma de .X. lei în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Totodată, s-a constatat că înregistrarea acestor cheltuieli s-a făcut în baza notelor de debit și facturilor emise de societatea afiliată .X. S.A. reprezentând conform explicațiilor înscrise în note, costuri în legătură cu garantarea, asigurarea și administrarea unor credite ale .X. S.A.

Pe ani situația se prezintă astfel:

- în anul 2008, suma totală de .X. lei;
- în anul 2009, suma totală de .X. lei;
- în anul 2010, suma totală de .X. lei;
- în anul 2011, suma totală de .X. lei;
- în anul 2012, suma totală de .X. lei.

Reprezentanții S.C. .X. S.A. au susținut că aceste cheltuieli reprezintă costuri de administrare, asigurare și garantare refacturate, întrucât pentru a putea împrumuta S.C. .X., societatea afiliată .X. S.A. a contractat împrumuturi bancare din Polonia.

Societatea .X. S.A. ar fi contractat împrumuturi bancare din Polonia din care o mare parte au fost utilizate pentru a împrumuta cu sume în proporții diferite societățile afiliate din grup în baza contractelor de împrumut încheiate, între care și S.C. .X. S.A.

Reprezentanții S.C. .X. S.A. nu au prezentat documente justificative care să probeze legătura dintre quantumul creditelor contractate de .X. S.A. și împrumuturile acordate S.C. .X. S.A., costurile acestora și proporția refacturării acestor costuri.

În contractele de împrumut ale S.C. .X. S.A. încheiate cu .X. S.A. nu sunt prevăzute clauze referitoare la costurile de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate de .X. S.A.

Astfel, echipa de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 21 alin.1 și 4 lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal a constatat că respectivele cheltuielile reprezentând refacturări de costuri de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate de .X. S.A. sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Consecința fiscală este majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2008, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2009, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma



de .X. lei în anul 2010, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2011, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2012, majorând profitul impozabil înregistrat în acest an cu suma de .X. lei și diminuând pierderea rămasă de recuperat din anii precedenți cu această sumă.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**Perioada verificată :01.10.2008 - 30.11.2012.**

### ***1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cantităților de materii prime, materiale și utilități consumate în plus, prin depășirea normelor proprii de consum stabilite***

Organele de inspecție fiscală au stabilit, că așa cum a fost prezentat la capitolul privind impozitul pe profit, S.C..X. S.A. a consumat cantități de materii prime și utilități în plus, prin depășirea normelor proprii de consum stabilite.

S.C. .X. S.A. a stabilit norme proprii de consum materii prime, materiale și utilități pentru producerea de sodă calcinată.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, S.C. .X. S.A. a desfășurat producția de sodă calcinată, fără modificarea proceselor tehnologice și a condițiilor de producție din perioada anterioară a anului. Pentru perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, reprezentanții contribuabilului au susținut initial că au fost utilizate aceleași norme din perioada anterioară a anului, acestea fiind însă «norme țintă», ulterior prezentând prin adresa nr..X./10.09.2014 un document cu numărul de înregistrare .X./30.09.2008, denumit "Rectificare la situația principalelor norme de consum înregistrate sub nr..X./18.07.2007, pentru perioada octombrie - decembrie 2008", în care erau înscrise norme de consum mai mari, fără a se susține procedura de stabilire și aprobare a acestora.

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu a fost prezentat un referat de oportunitate a măririi normelor proprii de consum începând cu data de 01.10.2008, în condițiile în care nu au survenit modificări ale procesului de producție, iar documentul are număr de înregistrare la Secretariatul general al societății fiind aprobat prin semnătura directorului de organizare și management, departament având ca scop reducerea costurilor de producție.

Organele de inspecție fiscală au reținut că:

- nu s-a justificat faptul că normele proprii de consum din perioada anterioară datei de 01.10.2008, au fost înscrise în continuare și în perioada 01.10.2008 – 31.12.2008, în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Necesar de materii prime și utilități", în care este stabilit necesarul de materii prime și utilități pe baza cantităților prevăzute a se produce și a normelor proprii de consum stabilite.

- nu s-a justificat faptul că normele proprii de consum din perioada anterioară datei de 01.10.2008, au fost înscrise în continuare și în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008", în care sunt prezentate lunar și cumulat, economiile sau depășirile de consumuri de materii prime și utilități față de cele planificate în baza normelor proprii de consum.

Aceste documente au fost întocmite de Serviciul tehnic producție, având semnătura aceluiași persoane ce au semnat și documentul de rectificarea norme.

- nu au fost prezentate documente care să probeze comunicarea normelor proprii de consum rectificate către secții și nici documente de evidență tehnico-operativă întocmite în cadrul secțiilor de producție din care să rezulte monitorizarea consumurilor raportate la normele rectificate.

- nu s-a justificat faptul că în Fișa limită de consum pentru produsul sodă calcinată aferentă lunii octombrie 2008, prezentată spre exemplificare încă de la începutul inspecției fiscale, normele proprii de consum înscrise au aceleași valori cu normele din perioada anterioară.

- nu s-a justificat faptul că Fișele limită de consum din lunile noiembrie - decembrie 2008, prezentate în data de 23.12.2014, nu au înscrise o normă de consum ci două valori, prima reprezentând norma de consum stabilită prin documentul având denumirea de "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată" înregistrat sub nr..X./18.07.2007 și o altă valoare mai mare.

Organele de inspecție fiscală menționează că și în Raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit în cauza dosarului nr..X., au fost luate în calcul pentru anul 2008 normele proprii de consum aplicate anterior datei de 01.10.2008.

Astfel, documentul având denumirea de "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată" nu poate avea calitatea de document justificativ întrucât normele rectificative înscrise în acest document nu au fost aplicate. Organele de inspecție fiscală au luat în considerare normele de consum materii prime și utilități stabilite pentru trimestrul IV 2007 prin documentul înregistrat sub nr..X./18.07.2007, aprobat de Directorul General al societății, denumit "Norme de consum pentru anul 2007 produsul sodă calcinată", norme utilizate pe parcursul întregului an 2008 de serviciul tehnic-producție la întocmirea documentelor denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008"

Aceste norme au fost înscrise și în documentele întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Necesar de materii prime și utilități", în care a fost stabilit necesarul de materii prime și utilități pe baza cantităților prevăzute a se produce și a normelor proprii de consum stabilite, precum și în situațiile denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna...2008" în care sunt prezentate lunar și cumulat, economiile sau depășirile de consumuri realizate față de normele proprii de consum, documente ce au fost prezentate și puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală încă de la începutul inspecției fiscale.

Conform situațiilor întocmite de Serviciul tehnic producție denumite “Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008”, rezultă că în fiecare din lunile trimestrului IV 2008, au fost consumate cantități de materii prime și utilități în plus, prin depășirea consumurilor normate în baza normelor proprii de consum pentru obținerea produselor de sodă calcinată, care așa cum s-a prezentat detaliat în capitolul constatări privind impozitul pe profit, s-au realizat în condițiile în care:

- conform fișelor de magazie prezentate în format printat, cantitățile de materii prime achiziționate au intrat în gestiune și au fost eliberate în consum pentru desfășurarea procesului de producție, nefiind prezentate documente de constatare lipsuri.
- materiile prime (saramură de sare, calcar, antracit ) achiziționate și consumate au corespuns calitativ, având valori ce s-au încadrat în stas-uri în ceea ce privește compoziția acestora, nefiind prezentate documente care să probeze contrariul.
- cantitățile de materii prime consumate în plus, nu se puteau regăsi în produsele finite obținute, întrucât conform certificatelor de calitate, acestea au corespuns calitativ, în compoziția lor neputând fi cuprinse cantități mai mari de materii prime decât cele stabilite prin STAS - ul (standardul) de calitate.

Din analiza Raportului de expertiză tehnică judiciară existent în cauza dosarului nr..X./2010 al Curții de Apel .X. rezultă că plusul de consumuri prin depășirea normelor proprii de consum a avut ca posibilă cauză neasigurarea parametrilor optimi de desfășurare a reacțiilor, fiind de natura pierderilor tehnologice peste limita celor prevăzute în normele proprii.

În baza documentelor “Situația realizărilor normelor de consum în luna ... 2008 ” s-a constatat că valoarea baza de impozitare a cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum la produsele sodice în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, a fost în sumă de .X. lei din care .X. lei în luna octombrie 2008, .X. lei în luna noiembrie 2008 și .X. lei în luna decembrie 2008. T.V.A. aferentă acestor valori este în sumă de .X. lei în luna octombrie 2008, în sumă de .X. lei în luna noiembrie 2008, și în sumă de .X. lei în luna decembrie 2008.

Întrucât S.C. .X. S.A și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția materiilor prime și utilităților consumate, iar din documentele și informațiile prezentate nu s-au probat cauzele consumurilor în plus de materii prime și utilități față de consumurile normate în baza normelor proprii de consum stabilite și nici faptul că plusul de consumuri s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile, echipa de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, nu a admis dreptul de deducere a T.V.A. aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008.

Consecința fiscală a celor prezentate este stabilirea pentru perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, a unei obligații suplimentare de plată a T.V.A. în

sumă de .X. lei, reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere, aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite, din care T.V.A. de plată aferentă lunii octombrie 2008 în sumă de .X. lei, T.V.A. de plată aferentă lunii noiembrie 2008 în sumă de .X. lei și T.V.A. de plată aferentă lunii decembrie 2008 în suma de .X. lei.

**2. Cu privire la T.V.A. aferentă valorii consumului în plus de amoniac realizat prin depășirea normei modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în perioada 2009 - 2011**

Organele de inspecție fiscală precizează că, în vederea verificării încadrării consumurilor efective de materii prime și utilități în normele proprii de consum stabilite în perioada anilor 2009 - 2012, au fost prezentate de societate următoarele documente:

Pentru anul 2009, 2010 și 2012 “Principalele norme de consum pentru anul 2009”, “Fundamentarea consumurilor specifice de materii prime și utilități”, Situațiile lunare “Consumuri cantitative de materii prime”, Fișele limită de consum lunare pentru produsul soda CSB, Situația producției realizată în anul 2009 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, apa amoniacală, antracit).

Pentru anul 2011: “Proces verbal nr.5 “ prin care s-au menținut normele din anul anterior, Situațiile lunare “Consumuri cantitative de materii prime” , Fișele limită de consum lunare pentru produsul soda CSB, Situația producției realizată în anul 2011 și Fișele de magazie materii prime (saramură, calcar, antracit, apa amoniacală).

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea normelor proprii de consum materii prime și utilități înscrisă în documentele denumite “Principalele norme de consum pentru anul ...” a fost în perioada anilor 2009 - 2011, mai mare atât față de normele proprii de consum stabilite în anul 2008 cât și față de valoarea normelor de consum efectiv realizate în acel an.

În calitate de șef al departamentului de audit al S.C. .X. S.A., d-na .X. a susținut că începând cu anul 2009 au fost stabilite norme proprii de consum cu valori mai mari față de cele din anul 2008, întrucât normele proprii de consum au fost redimensionate pe baza condițiilor concrete de producție, normele de consum anterioare fiind preluate de la firma mamă din Polonia producătoare de soda calcinată, ale cărei condiții de desfășurare a producției erau diferite de cele ale activității desfășurate de S.C. .X. S.A. care are o capacitate de producție mai mică. Totodată, s-a justificat valoarea normelor prin note de fundamentare a consumurilor specifice de materii prime și utilități întocmite de serviciul tehnic-producție și faptul că la stabilirea normelor s-a ținut cont de condițiile concrete tehnice de producție, în care instalațiile aveau un grad de uzură mare, investițiile de modernizare neacoperind segmentele problematice din procesul tehnologic, pe măsura realizării investițiilor de modernizare aceste norme de consum fiind micșorate așa cum s-a procedat în anul 2012.

Așadar, se precizează că au fost prezentate pentru perioada 2009 - 2012, situații întocmite de Serviciul tehnic denumite "Cantități consumuri lunare", sustinându-se că începând cu anul 2009, nu au mai fost întocmite documentele denumite "Situația realizărilor normelor de consum în luna: ..." fără a se prezenta alte documente de evidență tehnică operativă ce au stat la baza întocmirii situațiilor.

Fișele limită de consum lunare prezentate pentru perioada 2009 - 2012 au avut înscrise norme de consum ce au corespuns cu cele prevăzute în documentele denumite "Principalele norme de consum în anul ...".

În baza documentelor prezentate s-a constatat că în perioada 2009 - 2012, S.C. .X. S.A. nu a avut înscrise depășiri ale cantităților de consumuri normate.

Argumentarea creșterii valorii normelor proprii de consum stabilite în această perioadă se susține doar în parte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă, în perioada anilor 2009 - 2011 are valoarea de 17,5 kg/tona sodă, fiind de peste trei ori mai mare decât norma proprie de consum amoniac stabilită în anul 2008 de 5,2 kg/tonă sodă și mai mare cu peste 30% decât consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008 care a fost 13,369 kg/tonă de sodă.

Întrucât, în timpul inspecției fiscale nu s-a probat ca plusul de amoniac consumat prin depășirea cantităților normate modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, reprezintă în fapt o pierdere care se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 128 alin. (8) lit. a) - c) din Codul fiscal, acesta fiind în fapt o pierdere ce se încadrează în categoria bunurilor lipsă (pierdere) pentru a căror valoare aferentă, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are obligația colectării T.V.A., fiind asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plata conform prevederilor art.128 alin.4 lit. d) din Codul fiscal.

Consecința fiscală este stabilirea în perioada anilor 2009 - 2011 a unei obligații de plată suplimentară pentru T.V.A. în sumă totală de .X. lei, prin colectarea T.V.A. aferentă valorii, cantității de amoniac lipsă prin consumul mai mare ce depășește cantitățile normate a se consuma în baza normelor modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, din care .X. lei în anul 2009, .X. lei în anul 2010 și .X. lei în anul 2011.

Așadar, întreaga perioadă supusă inspecției fiscale privind T.V.A., 01.10.2008 -30.11.2012, în legătură cu consumurile în plus de materii prime și utilități realizate prin depășirea consumurilor normate în baza normelor proprii de consum stabilite, organele de inspecție fiscală au stabilit o obligație de plată suplimentară pentru T.V.A. în sumă totală de .X. lei, din care TVA de plată în sumă de .X. lei prin neadmiterea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite în perioada 01.10.2008 -31.12.2008 pentru care s-a exercitat dreptul de deducere și T.V.A. de plată în sumă de .X. lei prin

colectarea T.V.A. aferentă valorii baza de impozitare a cantităților de amoniac ce reprezintă o lipsă prin consumul mai mare ce depășește cantitățile normate a se consuma în baza normelor modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, în perioada 2009 - 2011.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, în legătură cu consumurile în plus de materii prime și utilități realizate prin depășirea normelor proprii de consum stabilite, în baza prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data de 30.06.2015, în sumă totală de .X. lei.

### **3. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de societatea .X..**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2011 - noiembrie 2012, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 4 facturi, emise de societatea .X. cu sediul în .X., urmare a contractului încheiat de această societate cu S.C. .X. S.A.

Având în vedere cele reținute la capitolul privind impozitul pe profit, precum și faptul că din documentele prezentate nu rezultă ce fel de activitate a prestat .X. ca agent în condițiile în care contractele cu partenerii .X. Bulgaria, .X. Bulgaria, .X. S.A. România erau în derulare de mai mult timp și că, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.A. prin înscrierea în deconturile de taxă pe valoarea adăugată a sumelor facturate de .X., a dedus și a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de aceasta, aplicând prevederile privind declararea operațiunilor privind serviciile intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plată TVA (taxare inversă).

Astfel, taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada supusă inspecției fiscale, aferentă facturilor emise de societatea .X. a fost în sumă totală de .X. lei, din care:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în luna decembrie 2011;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în luna august 2012;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în luna septembrie 2012;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă în luna noiembrie 2012, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data de 30.06.2015, în sumă totală de .X. lei.

### **4. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor pentru serviciile de audit financiar a situațiilor financiare de grup consolidate.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008 - 30.11.2012, S.C. .X. S.A. și-a exercitat integral dreptul de deducere a T.V.A. aferentă serviciilor de audit financiar în baza facturilor emise de societățile de audit S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., urmare a scrisorilor de angajament și contractelor încheiate cu aceste societăți.

Organele de inspecție fiscală precizează că, din analiza explicațiilor înscrise în facturile emise de societățile de audit, s-a constatat că serviciile au constat în auditarea unor situații economice depuse la AVAS, auditarea situațiilor financiare anuale conform prevederilor O.M.F.P. nr.94/2001, O.M.F.P. nr.1752/2005 și O.M.F.P. nr.3055/2009 și în revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societăți din care S.C. .X. S.A. face parte.

Conform prevederilor legale, S.C. .X. S.A. avea obligația să auditeze doar propunerile situații financiare anuale, revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup fiind obligația societății mamă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât în perioada 01.10.2008 - 30.11.2012, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă serviciilor de revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup, servicii prestate în fapt în favoarea asociaților (acționarilor) și nu în folosul realizării de operațiuni taxabile, în baza prevederilor art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au admis la deducere T.V.A. aferentă stabilind obligație de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei după cum urmează:

- pentru anul 2008 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2009 o obligație de plata suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2010 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2011 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2012 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, echipa de inspecție fiscală a calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data de 30.06.2015, în sumă totală de .X. lei.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise cu aplicarea măsurilor de simplificare, în perioada 01.10.2008 - 05.01.2009, către S.C. .X. S.A., în baza contractului nr. .X./07.11.2007.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.10 2008 - 05.01.2009, S.C. .X. S.A. a emis către S.C. .X. S.A., un număr de patru facturi, în valoare de .X. lei, cu aplicarea măsurilor de simplificare.

Reprezentanții S.C. .X. S.A. au motivat aplicarea măsurilor de simplificare, prin faptul că facturile respective consemnau livrarea de deșeuri reciclabile conform contractului nr. .X./07.11.2007.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, referitoare la facturile emise în baza contractului încheiat pentru perioada 01.10.2008 - 05.01.2009 către S.C. .X. SA, organele de inspecție fiscală, au solicitat reprezentanților S.C. .X. S.A., prin adresa înregistrată sub nr..X./23.07.2014, prezentarea contractului nr. .X./07.11.2007 și a documentelor justificative privind îndeplinirea prevederilor contractuale și a modului de derulare efectivă a contractului, a documentelor justificative privind cantitățile de deșeuri reciclabile rezultate în urma dezafectării, modul și data obținerii acestora, predarea și tranzacționarea lor în perioada 01.10 2008 - 05.01.2009.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, au constatat că cele patru facturi în sumă de .X. lei emise în perioada 01.10 2008 - 05.01.2009 către SC .X. SA, în baza contractului nr..X./07.11.2007, cu aplicarea măsurilor de simplificare, au reprezentat în fapt facturarea unui rest al contravalorii contractate pentru livrarea spre dezafectare de secții de producție oprite, facturi emise în aceleași condiții ca și cele din perioada anterioară datei de 01.10.2008.

În fapt, S.C. .X. S.A. a încheiat contractul de vânzare - cumparare comerciala nr. .X./07.11.2007 cu SC .X. SA, CUI .X. având ca obiect conform pct. 2.1 din acesta "Vânzare deșeuri reciclabile către cumpărătorul care le recuperează prin dezafectarea capacităților de producție oprite". Conform punctului 2.3 din contractul de vânzare - cumpărare menționat, vânzatorul se obligă să vândă, iar cumpărătorul se obligă să cumpere deseuri reciclabile în sortimentele și cantitățile prezentate în anexele caietului de sarcini, datele înscrise în acesta reprezentând estimări privind cantitățile de deșeuri reciclabile prevăzute a rezulta din "Dezafectarea capacităților de producție oprite - secțiile: Caustica 1, Caustica 2, Var 1 și Calcinata 1".

Valoarea stabilită prin contract a fost justificată în baza documentului denumit "Oferta comercială", valoarea materialelor estimate rezultă din dezafectare fiind în sumă de .X. euro, iar cheltuielile cu manopera estimate a se efectua de către SC .X. SA pentru dezafectarea capacităților de producție oprite a fost în sumă de .X. euro, urmând ca profitul brut rezultat din calcule, în sumă de .X. euro, să fie distribuit între S.C. .X. S.A. (suma de .X. euro) și SC .X. SA (suma de .X. euro);

În baza protocolului nr. .X./29.10.2007 oferta contractuală a fost majorată la suma de .X. euro cu plata unui avans de 10% în maxim 10 zile de la semnarea contractului. Pentru suma de .X. euro stabilită prin contract, S.C. .X. S.A a emis către SC .X. SA, facturi în sumă echivalentă de .X. lei, cu aplicarea măsurilor de simplificare, din care .X. lei în anul 2007 și de .X. lei în perioada 01.01.2008 – 30.09.2008, pentru care s-au făcut constatări prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.10 2008 - 05.01.2009, (data când s-a emis ultima factură în valoare de .X. lei aferentă contractului nr. .X. / 07.11.2007), valoarea facturilor emise de S.C. .X. S.A. cu aplicarea măsurilor de simplificare a fost de .X. lei, reprezentând de fapt,



diferența rămasă de facturat dintre valoarea contractului în suma echivalentă de .X. lei și sumele facturate până la data de 30.09.2008.

Însă, în contabilitatea S.C. .X. S.A. nu au fost înregistrate facturi emise de către SC .X. SA care să reprezinte contravaloarea lucrărilor de dezafectare conform prevederilor contractului nr. .X. din data de 07.11.2007.

Facturile prezentate pentru perioada verificată, conțin înscris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" mențiunea "C/v materiale principale rezultate în urma demolării cf contr .X./07.11.07", la rubrica "Cantitate", este înscrisă cifra 1 iar pe facturi este înscrisa mențiunea "Taxare inversă".

Totodată au constatat că aceste procese verbale sunt documente întocmite de SC .X. S.A. fără a fi contrasemnate și de responsabilii S.C. .X. S.A. și în care se specifică hotărârea de a proceda la dezmembrarea și sortarea materialelor metalice din "dezafectarea halelor industriale ale .X. SA conform contractului nr. .X./07.11.2007 și achizitionate cu factura nr...." în care sunt înscrise cantități de deșeuri metalice deja obținute, procesele verbale având aceeași dată de întocmire cu data emiterii facturii.

Așadar, faptul că facturile prezentate nu pot consemna în fapt livrări de deșeuri reciclabile rezultă din înscrierea cifrei 1 la rubrica "Cantitate", cât și din mențiunea înscrisă în anexele atașate facturilor în care se specifică cumpararea de construcții: "dezafectarea halelor industriale ale .X. SA conform contractului nr. .X./07.11.2007.

Organele de inspecție fiscală precizează că, S.C. .X. S.A. nu a prezentat documente care să probeze modul de deținere al materialelor recuperabile (avize, fișe de magazie) care să fi rezultat din dezafectare sau predarea cantităților de materiale industriale reciclabile rezultate în urma dezafectării la magazie.

Organele de inspecție fiscală susțin că, pentru îndeplinirea obligațiilor sale contractuale, S.C. .X. S.A. a întocmit procese verbale de predare amplasament, în datele de 21.11.2007, 13.10.2008 și 03.02.2009, predând astfel în mod efectiv reprezentanților SC .X. SA secțiile oprite «Caustica 1», «Caustica 2», «Var 1» și «Calcinata 1», prin aceasta, realizând însăși obiectul contractului, acela de a transmite cumparatorului în schimbul unui preț, un drept asupra unor bunuri (secții de producție - clădiri), ce prin dezafectare de către cumpărător, cu niște costuri estimate, acesta urma să obțină deșeuri reciclabile într-o anumită structură cantitativă și valorică estimată.

Având în vedere că OUG nr.16/2001 stabilește grupele de deșeuri reciclabile și bunurile pentru care se aplică măsurile de simplificare (acestea fiind deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora și material lemnos), bunuri pentru care societatea avea obligația legală să dețină documente de proveniență, precum și faptul că prin întocmirea de procese verbale de predare amplasament, s-a realizat în fapt obiectul contractului acela de a livra construcții (secții de producție oprite spre dezafectare), tranzacțiile facturate în baza contractului nr. .X./07.11.2007 în perioada 01.10.2008 - 05.01.2009, nu se

încadrează în prevederile art.160 referitoare la aplicarea măsurilor de simplificare din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Astfel, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise în baza contractului nr. .X./07.11.2007 în perioada 01.10.2008 - 05.01.2009, au reprezentat în fapt facturarea contravalorii contractate pentru livrarea spre dezafectare de secții de producție oprite, operațiuni cărora li se aplică regimul normal de taxă, întrucât, conform prevederilor punctului 10 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 /2004, în cazul livrării de construcții, pentru diferența dintre valoarea totală a livrării stabilită prin contract, în cazul de față în suma echivalentă de .X. lei și valoarea sumelor înscrise în facturile emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, respectiv suma de .X. lei în cazul de față, se aplică regimul normal de taxă.

Pentru diferența facturată în perioada 01.10.2008 - 05.01.2009 în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în suma de .X. lei prin colectarea TVA aferentă valorii baza de impozitare a facturilor emise, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./01.10.2008 în valoare de .X. lei.
- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./03.11.2008 în valoare de .X. lei.
- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./02.12.2008 în valoare de .X. lei.
- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./05.01.2009 în valoare de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data de 30.06.2015, în sumă totală de .X. lei.

## **6. Referitor la TVA aferentă împrumuturilor**

Așa cum s-a reținut la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2012. S.C. .X. S.A. înregistra alte împrumuturi de la societăți în valută și dobânzi aferente în sumă echivalentă de .X. lei.

Așadar, s-a constatat că din totalul acestei sume, suma de .X. lei era aferentă împrumuturilor acordate de societatea afiliată .X. S.A. având termen de scadență peste cinci ani iar suma de .X. lei reprezenta dobânzi calculate aferente împrumuturilor, compusă din suma de .X. lei cu termen de scadență sub un an și suma de .X. lei cu termen de scadență mai mare de 5 ani, aferent împrumutului primit ca avans procurare marfă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat refacturări de costuri în baza notelor de debit și facturilor emise de societatea afiliată .X. S.A. reprezentând conform explicațiilor înscrise în acestea, costuri în legătură cu garantarea, asigurarea și administrarea unor credite ale .X. S.A.

În contractele de împrumut ale S.C. .X. S.A. încheiate cu .X. S.A. nu sunt prevăzute clauze referitoare la costurile de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate de .X. S.A. Notele de debit și facturile menționate au fost înscrise în Jurnalele pentru cumpărări și vânzări regăsindu-se în sumele înscrise în Deconturile de taxa pe valoarea adăugată la randurile 7.1 “Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plată TVA (taxare inversă), din care:” și respectiv rândul 19.1 “Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:”.

Astfel, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă valorii costurilor înscrise în notele de debit emise de societatea afiliată .X. S.A. aplicând în mod eronat prevederile privind declararea operațiunilor privind serviciile intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă).

Organele de inspecție fiscală precizează că, nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în măsura în care face dovada că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, întrucât nu s-a făcut dovada legăturii între sumele facturate ca și costuri de administrare pentru împrumuturile contractate de societatea mamă .X. S.A. și împrumuturile acordate de aceasta societății verificate. Astfel, nu s-a putut stabili dacă operațiunile facturate sunt în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea dreptul de ducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii notelor de debit și facturilor emise de societatea .X. S.A. privind refacturarea de costuri aferente contractelor de împrumut.

Consecința fiscală a celor prezentate este stabilirea unei obligații de plată în sumă de .X. lei reprezentând TVA, pentru car în baza prevederilor art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală a calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere până la data de 30.06.2015, în sumă totală 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:***

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**1. Referitor la susținerile contestatarei potrivit cărora *acțiunea de inspecție fiscală privind TVA, începută în data de 28.11.2013, pentru perioada 01.10.2008 – 30.11.2012 s-a desfășurat fără emiterea de aviz de***

***inspecție fiscală, fără respectarea dispozițiilor procedurale generale prevăzute de Codul de procedură fiscală și de Codul fiscal, iar motivul de fapt prevăzut în Decizia de impunere nr. .X./31.08.2015, respectiv soluționarea decontului de TVA nr. INTERNET .X. din 19.12.2012 este total eronat și fals, acest decont fiind soluționat prin Decizia de rambursare nr. .X./19.01.2013*** organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Inspecția fiscală inițiată de organele de inspecție fiscală a avut, inițial, ca obiect soluționarea cu control ulterior a Decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. INTERNET .X. din 19.12.2012, acțiune care a început la data de 28.11.2013, data înregistrării în Registrul unic de control la poziția nr. .X., conform filei din registru anexate la dosarul cauzei.

Astfel, întrucât potrivit art. 102 alin. (4) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului nu este necesară transmiterea avizului de inspecție fiscală, iar decontul de TVA cu opțiune de rambursare este asimilată unei cereri a contribuabilului, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecției fiscale fără avizarea contribuabilului.

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia acțiunea de inspecție fiscală privind TVA, începută în data de 28.11.2013, pentru perioada 01.10.2008 – 30.11.2012 s-a desfășurat fără emiterea de aviz de inspecție fiscală nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, se reține că, ulterior, inspecția fiscală s-a extins și asupra impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012, situație în care organele de inspecție fiscală au emis și comunicat societății Avizul de inspecție fiscală nr. F-.X./17.10.2014, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (3) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Nici susținerea potrivit căreia *motivul de fapt prevăzut în Decizia de impunere nr. .X./31.08.2015, respectiv soluționarea decontului de TVA nr. INTERNET .X. din 19.12.2012 este total eronat și fals, acest decont fiind soluționat prin Decizia de rambursare nr. .X./19.01.2013* nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor O.M.F. nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare, dacă deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de contribuabilii mari nu se încadrează în categoria de risc fiscal mare se consideră cu risc fiscal mic, situație în care se soluționează cu inspecție fiscală ulterioară. Astfel, organele fiscale competente emit Deciziei de rambursare a TVA, urmând ca perioada respectivă să fie supusă ulterior inspecției fiscale.

**2. Referitor la susținerile societății privind depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale,** se reține că, potrivit prevederilor art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, inspecția fiscală efectuată la S.C. .X. S.A. a început la data de 28.11.2013, dată înregistrată în Registrul unic de control la data de 28.11.2013 și a avut ca obiect, inițial TVA pe perioada de prescripție a TVA și ulterior a fost extinsă și asupra impozitului pe profit pe perioada de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligațiile fiscale.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, depășirea termenului legal de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale se datorează, pe de o parte complexității inspecției fiscale raportat la perioada mare supusă inspecției fiscale operațiunilor supuse verificării, iar pe de altă parte, întârzierea cu care reprezentanții contestatarii au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele și situațiile solicitate, având ca principala motivare faptul că documentele solicitate nu sunt prevăzute de OMEF nr. .X./2008 ca documente financiar-contabile, deși respectivele documente aveau drept scop clarificarea sumelor înscrise în documente menționate de OMEF nr. .X./2008.

Conform prevederilor art.56. art.64. art.65 alin.1) din O.G. nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală precizează că:

*Art.56 “(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.*

*Art.64 “Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.*

*Art.65 “(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Organul de soluționare a contestației reține că, au fost întocmite mai multe solicitări în scris pentru prezentarea de documente pe care societatea avea obligația legală de a le întocmi, deține și prezenta organelor de inspecție fiscală, în unele cazuri, făcându-se confuzie între tipul documentelor solicitate și tipul celor care s-au prezentat (așa cum a fost cazul proceselor verbale privind constatarea depășirii cantităților de materii evacuate încheiate de .X.), iar în alte cazuri documentele au fost prezentate după mai mult timp de la data solicitării.

Astfel, depășirea termenului de 6 luni s-a datorat chiar și contestatarii.

Mai mult, acest termen este de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatara neinvocând nicicum că organele de inspecție fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspecției fiscale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr. .X./2014, rămasă definitivă prin nerecuperare, care a reținut și faptul că:

Prevederile art.104 din O.G. nr. 92/2003 nu instituie un caz de nulitate necondiționată a raportului de inspecție fiscală, încheiat cu neobservarea prevederilor referitoare la durata maximă a inspecției, context în care reclamanta este ținută să justifice, în primul rând, vătămarea suferită prin încheierea actului în acest mod și în al doilea rând, împrejurarea că această vătămare nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului, or reclamanta nu probează, în concret, care este vătămarea suferită prin depășirea duratei maxime a inspecției fiscale și cu atât mai puțin imposibilitatea remedierii unei atare vătămări, decât prin anularea actului.

Atâta vreme cât decizia de impunere nr.F-.X./31.08.2015 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 din Codul de procedură fiscală, iar inspecția fiscală s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile în materie, argumentele contestatarului vădesc o interpretare trunchiată ori formalist excesivă a dispozițiilor legale în materie.

Astfel, argumentele societății referitoare la nerespectarea termenului maxim prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**3.** Nici susținerile contestatarii potrivit cărora “acțiunea de inspecție fiscală s-a desfășurat cu nerespectarea principiului aplicării neretroactive a legislației fiscale (...)”, nu pot fi reținute deoarece H.G. nr. 1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, invocată, se referă la completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar normele metodologice sunt date în aplicarea legii, fiind aplicabile atât timp cât legea este în vigoare, făcând corp

comun cu aceasta, completările aduse prin norme, nefăcând altceva decât să expliciteze legea fără a modifica textul prevederilor.

**4. Referitor la nerespectarea legislației privind dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligațiile fiscale datorate în termenul de prescripție, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

Conform prevederilor art.91 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

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

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

coroborate cu cele ale art.92 alin. 2 lit. b din același act normativ, care prevăd:

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

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale citate, termenul de prescripție se suspenda pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea invocă excepția prescripției dreptului organelor fiscale de a mai stabili TVA aferentă lunii octombrie 2008, cu termen de depunere a decontului 25.11.2008.

Față de această susținere, organul de soluționare a contestației reține că, inspecția fiscală privind TVA a fost începută la data de 28.11.2013, data înregistrării în Registrul unic de control, cum de altfel susține și contestatară.

Raportat la data de începere a inspecției fiscale, se reține că termenul de depunere a decontului de TVA aferent lunii octombrie 2008 este 25.11.2008, iar termenul de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară de plată începe să curgă de la 01.01.2009.

Astfel, la data începerii inspecției fiscale, dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară de plată aferentă decontului lunii octombrie 2008 nu era prescris, fapt pentru care nu se pot reține argumentele contestatarii.

Cât privește invocarea de către contestatară a prevederilor OMF nr. 1857/2007, OMF nr. 263/2010 și OMF nr. 2017/2011, acestea nu pot fi aplicabile situației analizate, întrucât pe de o parte instituția prescripției este reglementată de Codul de procedură fiscală, iar pe de altă parte, termenul în care trebuie efectuată inspecția fiscală pentru soluționarea deconturilor de TVA este unul de recomandare și nu unul de deducere, sancționator.

**5. Referitor la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 7 alin. (3) și art. 43 alin. (2) lit. e) și lit. f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare,** organul de soluționare a contestației reține din conținutul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, că organele de inspecție fiscală au analizat și s-au pronunțat cu privire la documentele prezentate de societate în stabilirea situației de fapt fiscale.

De asemenea, se reține că actul administrativ fiscal cuprinde atât motivele de fapt, cât și temeiurile de drept, fiind respectate prevederile OPANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice”, fapt pentru care nu se poate reține în soluția favorabilă a cauzei acest argument.

**6. Referitor la solicitarea contestației privind anularea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, cu privire la neîndeplinirea măsurii prevăzute în Dispoziția de măsuri nr. .X./31.07.2005,** privind „convocarea AGA extraordinară de către CA pentru a reîntregi capitalul social subscris, reducerea lui cu un quantum cu cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, în baza prevederilor art 153 -24 alin.(1), (4) și (59....din Legea 31/1991”, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*



De asemenea, potrivit prevederilor pct. 5.4 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta”.*

Astfel, întrucât raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță, fiind doar documentul care stă la baza decizei de impunere/nemodificarea bazei de impunere, acesta nu este susceptibil a fi contestat.

**7. Referitor la măsurile nr.2 și nr. 3 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015 prin care s-au dispus și următoarele:

*„2.1. Măsura: Contribuabilul va proceda la depunerea declarațiilor rectificative „101 Declarații privind impozitul pe profit” aferente anilor 2011 și 2012, fără a mai înscrie la rândul 32 „Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare” sume ce au fost reportate până la deducerea integrală la calculul profitului impozabil în perioada următoare”*

și

*„3.1. Măsura:*

*Consiliul de administrație al S.C. .X. S.A. va convoca Adunarea Generală Extraordinară a Acționarilor pentru a hotărâ reîntregirea capitalului social subscris, reducerea lui cu un quantum cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve sau dizolvarea societății”,* măsuri ce au fost contestate de societate.

**În drept**, în cauză sunt aplicabile prevederile **art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Art.205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”*

coroborate cu prevederile **art.206 alin.(2) din același act normativ**,

*“Art.206 [...] (2)Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

De asemenea, **art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența organelor de soluționare a contestațiilor respectiv, *“a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare”*.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale ci la depunerea declarațiilor rectificative și convocarea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a celor două măsuri dispuse prin dispoziția în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu **prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“ART.209 (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite

de organele de inspecție fiscală, "Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite."

Totodată, **pct.5.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, prevede că:

*"5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente."*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**1. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente depășirii normelor proprii de consum, precum și la TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli și a TVA, în condițiile în care societatea nu face dovada că plusul de consumuri materii prime și utilități realizat prin depășirea normelor proprii de consum s-a realizat în scopul realizării de venituri impozabile și al operațiunilor taxabile și nici nu a prezentat documente din care să reiasă că au survenit modificări ale procesului de producție.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008-31.12.2008 societatea a înregistrat valori ale materiilor prime și utilităților consumate în plus, depășindu-se astfel normele proprii de consum.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele stabilite, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în scopul obținerii de venituri impozabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, societatea a susținut inițial că au fost utilizate aceleasi norme din perioada anterioara a anului, acestea fiind inasa «norme tinta», ulterior prezentand prin adresa nr..X./10.09.2014 un document cu numarul de inregistrare .X./30.09.2008, denumit "Rectificare la situatia principalelor norme de consum inregistrate sub nr..X./18.07.2007, pentru perioada octombrie - decembrie 2008",

in care erau inscrise norme de consum mai mari, fara a se sustine procedura de stabilire si aprobare a acestora.

De asemenea, nu a fost prezentat un referat de oportunitate a maririi normelor proprii de consum incepand cu data de 01.10.2008, in conditiile in care nu au survenit modificari ale procesului de productie.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a luat in considerare normele de consum materii prime si utilitati stabilite pentru trimestrul IV 2007, norme utilizate pe parcursul intregului an 2008 de serviciul tehnic-productie la intocmirea documentelor denumite "Situatia realizarilor normelor de consum in luna...2008".

Conform situatiilor intocmite de Serviciul tehnic productie denumite "Situatia realizarilor normelor de consum in luna ... 2008", s-a constatat ca in lunile trimestrului IV 2008, au fost consumate cantitati de materii prime si utilitati in plus prin depasirea consumurilor normate, stabilite in baza normelor proprii de consum pentru obtinerea produselor de soda calcinata.

Cheltuiala aferenta materiilor prime si utilitatilor consumate in plus prin depasirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice in perioada 01.01.2008 - 30.09.2008, conform documentelor "Situatia realizarilor normelor de consum in luna ... 2008" a fost in suma de .X. lei.

Cheltuiala aferenta materiilor prime si utilitatilor consumate in plus prin depasirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice in perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, conform documentelor "Situatia realizarilor normelor de consum in luna ... 2008" a fost in suma de .X. lei

Astfel, cheltuiala aferenta materiilor prime si utilitatilor consumate in plus prin depasirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice in anul 2008 a fost in suma totala de .X. lei.

Întrucât nu au fost prezentate documente si informatii care sa probeze ca plusul de consumuri materii prime si utilitati realizat prin depasirea normelor proprii de consum s-a facut in scopul realizarii de venituri impozabile, in conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a constatat ca suma de .X. lei este o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării pierderii fiscale declarate de societate in anul 2008 cu suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente si informatii care sa probeze cauzele consumurilor in plus de materii prime si utilitati fata de consumurile normate in baza normelor proprii de consum stabilite si faptul ca plusul de consumuri s-a efectuat in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Întrucât S.C. .X. S.A și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția materiilor prime și utilităților consumate iar din documentele și informațiile prezentate nu s-au probat cauzele consumurilor în plus de materii prime și

utilități față de consumurile normate în baza normelor proprii de consum stabilite și faptul că plusul de consumuri s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile, echipa de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, nu a admis dreptul de deducere a T.V.A. aferentă valorii materiilor prime și utilităților consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum în perioada 01.10.2008 - 31.12.2008 și a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ART. 21

**Cheltuieli**

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

**În materia TVA** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prezicează:

*“ART. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;[...]*”

coroborate cu pct.45 alin.4 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;[...]*”

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă ca pentru a deduce cheltuielile și a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferente cheltuielilor cu materiile prime, materiale, utilități, etc. care intră în procesul de producție pentru obținerea de produse finite, acestea trebuie să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile și în scopul realizării de venituri impozabile.

Justificarea efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile și destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat și utilizat aceste bunuri.

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

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008-31.12.2008 societatea a înregistrat valori ale materiilor prime și utilităților consumate în plus, depășindu-se astfel normele proprii de consum.

În conformitate cu pct.127, pct.130, pct.132 și pct.133 din Ordinul nr.1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

***“127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.***

***(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.***

***130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.***

***(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.***

***(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.[...]***

***(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.***

***(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.***

***132. - Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminată la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție.***

**133. - (1) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.**

**(2) În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.**

**(3) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.”**

Aceste dispoziții legale reglementează modul de determinare a **costului de producție**, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie.

În vederea stabilirii costului de producție real se au în vedere toate prevederile legale menționate mai sus, respectiv societatea are obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

**Astfel, SC .X. SA este obligată să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală, propriile sale norme de consum, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum și nu doar a celor principale, prin încercarea de a asimila datele din tabelul nr. 8 al BREF-ului, cu nivelurile sale de consum.**

Indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substanță, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

**Consumul specific teoretic** reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează **numai pe baza normelor tehnice de consum**.

**Norma tehnică de consum** sau consum specific programat, reprezintă **limita maximă admisă** de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția Normei de consum conform dicționarului economic este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se

poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc. **Norma de consum este formata din: - consumul net sau util de materiale (Cn); - pierderi datorate procesului tehnologic (Pt); - pierderi netehnologice (Pnt); - materiale re folosibile rezultate in procesul tehnologic (Mrt). - materiale re folosibile rezultate in afara procesului tehnologic (Mrat). Norma de consum constituie un element de baza in construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimata astfel:  $Nc = Cn + Pt + Mrt + Pnt + Mrat$ .**

**Valorile acestui indicator se stabilesc si se reexamineaza periodic** tinand cont de nivelul tehnologiei aplicate si de perfectionarile aduse acestuia si stau la baza intocmirii planului de aprovizionare pentru o anumita perioada de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și **pierderile** inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

**Consumul specific real** reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă.

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficientă gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele proprii, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în folosul unor operațiuni taxabile.

Prin includerea în costul efectiv de producție al produselor finite realizate, a valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea



normelor proprii de consum stabilite se mărește în mod artificial costul producției realizate având implicații în rezultatele de performanță ale societății.

În vederea verificării normelor proprii de consum stabilite și încadrarea consumurilor efective în consumurile normate, echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea bugetelor aprobate de venituri și cheltuieli anuale ale societății pentru perioada verificată, a fișelor de calculație a costurilor planificate și efectiv realizate pe produse, în structura elementelor de cost, întocmite în cadrul contabilității de gestiune și a documentelor de monitorizare și evidența tehnico operativă întocmite în cadrul secțiilor de producție privind consumurile efective raportate la normele proprii de consum stabilite.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, reprezentanții contribuabilului au susținut initial ca au fost utilizate aceleasi norme din perioada anterioara a anului, acestea fiind inasa « norme tinta», ulterior prezentand documentul denumit “Rectificare la situatia principalelor norme de consum inregistrate sub nr..X./18.07.2007, pentru perioada octombrie - decembrie 2008 ”, in care erau inscrise norme de consum mai mari, fara a se sustine procedura de stabilire si aprobare a acestora, fără a fi prezentat un referat de oportunitate a maririi normelor proprii de consum incepand cu data de 01.10.2008.

Ulterior, in timpul inspectiei fiscale a fost prezentat ca material de fundamentare o nota cu caracter general in care se arata intervale de inregistrare a consumurilor in productia de soda calcinata fara a se prezenta alte date tehnice si din care însă nu rezulta dimensionarea si stabilirea normelor proprii de consum.

Normele de consum rectificate, prezentate pentru trimestrul IV 2008, au constituit un document prezentat ulterior, pe parcursul inspectiei fiscale, avand semnatura de aprobare de la un alt compartiment decat normele aprobate anterior si fara a se face referire la aceste norme rectificate in nici un alt document emis de societate. Nu s-a probat ca normele rectificate au fost aplicate, intrucat fisa limita de consum pe luna octombrie 2008 are inscrise valorile anterioare ale normelor, iar fisele limita de consum aferente lunilor noiembrie si decembrie 2008 au fost completate necorespunzator astfel incat nu rezulta valoarea normelor de consum, nefiind prezentate si alte documente cum ar fi rapoartele tehnice de evidenta si monitorizare a consumurilor.

Din documentele centralizatoare prezentate intocmite de contribuabil, denumite “Situatia realizarilor normelor de consum in luna ... 2008”, rezulta ca evidenta si calculul consumurilor s-a facut de catre contribuabil prin raportarea la normele proprii de consum aplicate si in perioada anterioara a anului 2008, norme de consum valabile din trimestrul IV 2007 de cand au fost stabilite si aplicate.

De altfel, nici pretul prestabilit (standard) de inregistrare in contabilitate a produselor finite nu a fost modificat odata cu cresterile valorice semnificative ale normelor de consum rectificate.

Ponderea cheltuielilor cu materiile prime, materiale consumabile si utilitatile in cifra de afaceri invocata in contestatie nu are legatura directa cu constatarea fiscala fiind prezentata ca element de context in care s-a fundamentat constatarea, prin raportarea cifrei de afaceri la cumulul cheltuielilor inregistrate in conturile: "601 - Cheltuieli cu materiile prime", "602 - Cheltuieli cu materialele consumabile" si "605-Cheltuieli privind energia si apa"(si nu doar cele din conturile 601 si 605 asa cum rezulta din tabelul prezentat de contribuabil in contestatie). Calculele privind ponderea prezentate in constatare sunt corecte, datele fiind extrase in mod corect din situatiile financiare anuale ale contribuabilului.

De asemenea, potrivit constatărilor echipei de inspectie fiscala lucrarea "Best available technique" cuprinzand date informative si raportari statistice ale producatorilor de soda, a fost prezentata de reprezentantii S.C. .X. S.A. ca material informativ tehnico-economic pentru procesele tehnologice de productie a sodei in legatura cu emisiile poluante fara a avea legatura cu normele proprii de consum stabilite de contribuabil.

Aceasta lucrare cuprinde date si informatii cu caracter orientativ ce au ca scop furnizarea de informatii si date necesare analizelor efectuate asupra nivelelor de emisii de gaze, emisii de lichide si emisii solide (exces de gaz de la cuptoarele de var, emisii de praf, etc), in mediul inconjurator, urmarind tehnicile de ameliorare referitoare la mediu, precum si factorii care trebuie sa fie prioritari in grija fata de mediu, date ce nu au legatura cu normele proprii de consum ale contribuabilului, pentru care contribuabilul avea obligata sa le prezinte echipei de inspectie fiscala, inclusiv documentele de fundamentare si dimensionare a lor si de monitorizare si evidenta tehnico-operativa a consumurilor efectiv realizate fata de aceste norme.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate de societate nu demonstrează ca normele proprii de consum din perioada anterioara datei de 01.10.2008, au fost inscrise in continuare si in perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, in documentele intocmite de Serviciul tehnic productie denumite "Necesar de materii prime si utilitati", in care este stabilit necesarul de materii prime si utilitati pe baza cantitatilor prevazute a se produce si a normelor proprii de consum stabilite.

De asemenea, se reține că societatea nu a justificat faptul ca normele proprii de consum din perioada anterioara datei de 01.10.2008 au fost inscrise in continuare si in perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, in documentele intocmite de Serviciul tehnic productie denumite "Situatia realizarii normelor de consum in luna...2008", in care sunt prezentate lunar si cumulat, economiile sau depasirile de consumuri de materii prime si utilitati fata de cele planificate in baza normelor proprii de consum.

Se reține și faptul că toate aceste documente au fost întocmite de Serviciul tehnic producție, având semnatura aceluiași persoane care au semnat și documentul de rectificarea normelor, fără însă a fi prezentate documente care să probeze comunicarea normelor proprii de consum rectificate către secții și nici documente de evidență tehnico - operativă întocmite în cadrul secțiilor de producție din care să rezulte monitorizarea consumurilor raportate la normele rectificate.

Astfel, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au luat în calcul pentru anul 2008 normele proprii de consum aplicate anterior datei de 01.10.2008. De altfel, și în Raportul de expertiză tehnică judiciară întocmit în cauza dosarului nr.X., existent în cauza dosarului nr.X./2010 a Curții de Apel X., prin care s-a respins în instanță acțiunea de anulare și a constatării cu privire la depășirea normelor proprii de consum în perioada 01.01.2008 – 30.09.2008 din Raportul de inspecție fiscală încheiat anterior cu nr. X./31.07.2009, au fost luate în calcul pentru anul 2008 normele proprii de consum aplicate anterior datei de 01.10.2008.

Conform situațiilor întocmite de Serviciul tehnic producție denumite "Situația realizării normelor de consum în luna ... 2008", s-a constatat că în lunile trimestrului IV 2008, au fost consumate cantități de materii prime și utilități în plus prin depășirea consumurilor normate, stabilite în baza normelor proprii de consum pentru obținerea produselor de sodă calcinată.

Astfel, pentru sodă brută (CSB), în luna octombrie 2008:

- la sare 100 % Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tonă a fost depășită, realizându-se un consum de 1,808/tonă, ceea ce a condus ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 6.986,95 tone sare 100 % Na Cl, în valoare de X. lei, considerată la prețul de X. lei/tonă.

- la amoniac 100 % NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 8,51 kg/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 89,62 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, în valoare de X. lei, considerată la prețul de X. lei/tonă.

- la abur(13ata), norma proprie de consum de 1,32 gcal/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 1,8 gcal/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.064 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus cantitatea de 12.980 gcal abur(13ata), în valoare de X. lei, considerată la prețul de X. lei/gcal.

În luna noiembrie 2008, pentru sodă brută (CSB):

- la sare 100 % Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tonă a fost depășită realizându-se un consum de 1,656/tonă, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei producții în luna de 27.709 tone de sodă CSB, să fie consumată în plus

cantitatea de 2.955.95 tone sare 100 % Na Cl, in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/tona.

- la amoniac 100 % NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tona a fost depasita realizandu-se un consum de 12,66 kg/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei productii in luna de 27.709 tone de soda CSB, sa fie consumata in plus cantitatea de 206,8 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/tona.

- la abur(13ata), norma proprie de consum de 1,32 gcal/tona a fost depasita realizandu-se un consum de 1,7 gcal/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei productii in luna de 27.709 tone de soda CSB, sa fie consumata in plus cantitatea de 10.683 gcal abur(13ata), in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/gcal.

In luna decembrie 2008 pentru soda bruta (CSB);

- la sare 100 % Na Cl, norma proprie de consum de 1,55/tona a fost depasita realizandu-se un consum de 1,66/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei productii in luna de 29.105 tone de soda CSB, sa fie consumata in plus cantitatea de 3.255,5 tone sare 100 % Na Cl, in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/tona.

- la amoniac 100 % NH<sub>3</sub>, norma proprie de consum de 5,2 kg/tona a fost depasita realizandu-se un consum de 14,06 kg/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei productii in luna de 29.105 tone de soda CSB, sa fie consumata in plus cantitatea de 257,9 tone amoniac 100% NH<sub>3</sub>, in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/tona.

- la abur(13ata), norma proprie de consum de 1,32 gcal/tona a fost depasita realizandu-se un consum de 1,635 gcal/tona, ceea ce a condus, ca pentru realizarea unei productii in luna de 29.105 tone de soda CSB, sa fie consumata in plus cantitatea de 9.170 gcal abur(13ata), in valoare de .X. lei, considerata la pretul de .X. lei/gcal.

Se reține că, consumurile in plus de materii prime si utilitati realizate prin depasirea normelor proprii de consum au avut loc in conditiile in care:

- conform fiselor de magazie cantitatile de materii prime achizitionate au intrat in gestiune si au fost eliberate in consum pentru desfasurarea procesului de productie, nefiind prezentate documente de constatare lipsuri.

- materiile prime (saramura de sare, calcar, antracit ) achizitionate si consumate au corespuns calitativ, avand valori ale indicatorilor ce s-au incadrat in stas-uri in ceea ce priveste compozitia acestora, nefiind prezentate documente care sa probeze contrariul.

- cantitatile de materii prime consumate in plus, nu se puteau regasi in produsule finite obtinute, intrucat conform certificatelor de calitate, acestea au corespuns calitativ, in compozitia lor ne putand fi cuprinse cantitati mai mari de materii prime decat cele stabilite prin STAS - ul (standardul) de calitate.

- nu au fost prezentate documente care sa probeze inregistrarea de pierderi ca urmare a sustragerilor de materii prime sau a unor calamitati si nici pentru avarii sau incidente tehnice in cazul instalatiilor tehnologice.

Organul de soluționare a contestației reține că constatările echipei de inspectie fiscala s-au bazat chiar pe documentele justificative prezentate de contribuabilul. Din fisa limita de consum a lunii octombrie 2008 rezulta ca au fost utilizate aceleasi norme de consum aplicate in perioada anterioara, iar din fisele limita de consum ale lunilor noiembrie si decembrie 2008 intrucat sunt completate necorespunzator nu rezulta normele de consum aplicate. Din documentele centralizatoare prezentate intocmite de catre contribuabil denumite “Situatia realizarii normelor de consum in luna ... 2008”, rezulta ca evidenta si calculul consumurilor s-a facut prin raportarea la normele proprii de consum aplicate si in perioada anterioara a anului 2008, norme de consum valabile din trimestrul IV 2007 de cand au fost stabilite si aplicate.

Valoarea depasirii consumurilor normate pentru aceasta perioada a fost preluata de echipa de inspectie fiscala din insasi documentele intocmite si prezentate de contribuabil denumite “Situatia realizarii normelor de consum in luna ... 2008”.

Nu s-a prezentat de contestatarea nici un document justificativ referitor la “pierderile tehnologice estimate a se produce” si nici documente de monitorizare si evidenta tehnico-operativa raportate la noile norme rectificate. Nu au fost prezentate documente din care sa rezulte estimarea cresterilor pierderilor tehnologice ce au fost cuprinse in normele proprii de consum rectificate, la care se refera contribuabilul si nu s-a argumentat de ce pierderile tehnologice urmau sa creasca si nu sa se diminueze. “Memoriul justificativ privind considerentele de ordin economic ce a stat la baza modificarii normei proprii in trimestrul IV 2008” nu prezinta nici un element concret de dimensionare, a se vedea anexa nr.40 din proiectul Raportului de inspectie fiscala.

Documentul inregistrat la contribuabil sub nr. .X./18.07.2011, prezentat ca fiind calculatia costului standard, reprezinta in fapt o lista cu valoarea costurilor standard ale produselor, fara prezentarea in structura a elementelor costurilor planificate.

Astfel, se reține că în mod corect organele de inspectie fiscală au încadrat ca fiind nedeductibilă cheltuiala aferenta materiilor prime si utilitatilor consumate in plus prin depasirea normelor proprii de consum stabilite la produsele sodice in anul 2008 in suma totala de .X. lei.

De asemenea, întrucât S.C. .X. S.A si-a exercitat dreptul de deducere la achizitia materiilor prime si utilitatilor consumate, iar din documentele si informatiile prezentate nu s-au probat cauzele consumurilor in plus de materii prime si utilitati fata de consumurile normate in baza normelor proprii de consum stabilite si faptul ca plusul de consumuri s-a efectuat in scopul realizarii de operatiuni taxabile, se reține că în mod corect organele de inspectie fiscală, in baza prevederilor art.145 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu au admis dreptul de deducere a T.V.A. aferenta valorii materiilor prime si utilitatilor consumate in plus prin depasirea normelor proprii de consum in perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, stabilind TVA suplimentară de plată.

Astfel, întrucât argumentele contestatoarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul dispozițiilor 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 O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F\_.X./31.08.2015 pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente cantităților de amoniac lipsă prin consumul ce depășește cantitățile normate a se consuma, precum și la TVA aferentă în sump de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect societatea a dedus aceste cheltuieli, precum și TVA aferentă, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă a fost depășită.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009 – 2011 norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de sodă a avut o valoare de 17,5 kg/tonă sodă, fiind de peste trei ori mai mare decât norma proprie de consum amoniac stabilită în anul 2008 de 5,2 kg/tonă sodă și mai mare cu peste 30% decât consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008 care a fost de 13,368 kg/tonă de sodă.

Intrucât, nu au fost prezentate documente si informatii care sa probeze ca suma aferenta lipsei prin consumul de amoniac ce depaseste cantitatile normate a se consuma in scopul aplicarii art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, a fost o cheltuiala in scopul realizarii de venituri impozabile, s-a constatat că in conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare suma de .X. lei reprezentand valoarea cantitatilor de amoniac aferenta lipsei prin consumul de amoniac ce depaseste cantitatile normate a se consuma in scopul aplicarii art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, este o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, avand consecinta majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei in anul 2009, suma de .X. lei in anul 2010 si suma de .X. lei in anul 2011, diminuand pierderile fiscale anuale declarate de societate cu sumele aferente.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că T.V.A. aferenta valorii baza de impozitare a cantitatii de amoniac ce reprezintă o lipsa prin consumul mai mare ce depășește cantitățile normate a se consuma în baza normelor modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, are drept consecință stabilirea în perioada anilor 2009 - 2011 a unei obligații de plată suplimentară pentru T.V.A. în suma totală de .X. lei, prin colectarea T.V.A. aferenta valorii baza de impozitare a cantităților de amoniac lipsa prin consumul mai mare ce depășește cantitățile normate a se consuma în baza normelor modificate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, din care .X. lei în anul 2009, .X. lei în anul 2010, și .X. lei în anul 2011.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ART. 21

**Cheltuieli**

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

**În materia TVA**, art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:  
d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”*

Începând cu data de 01.01.2010 prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal se prevede:

*“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. **Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.** Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”*

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt

prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficientă gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În ceea ce privește norma proprie de consum stabilită pentru amoniac la producerea de soda s-a constatat că în perioada anilor 2009 - 2011 aceasta are valoarea de 17,5 kg/tona soda, fiind de peste trei ori mai mare decât norma proprie de consum amoniac stabilită în anul 2007 și aplicată în anul 2008, de 5,2 kg/tona soda și mai mare cu peste 30% decât consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008 care a fost 13,369 kg/tona de soda.

Organul de soluționare a contestației reține că :

- amoniacul se utilizează în procesul de fabricație al sodei calcinate ca material auxiliar, fără a se regăsi în produsul obținut, fiind în principiu recuperat, conform etapelor procesului tehnologic;

- creșterea valorii normei de consum la amoniac a fost motivată de reprezentanții societății prin pierderile tehnologice datorate gradului mare de uzură a instalațiilor în contestație fiind susținut faptul că la stabilirea normelor de consum amoniac s-a ținut cont de consumurile efectiv realizate ajustate cu pierderile tehnologice estimate a se produce precum și de curba maximă a consumurilor realizate în anul precedent.

- în materialul de fundamentare a normelor proprii de consum din această perioadă pentru amoniac nu se prezintă date tehnice și nu se justifică concret dimensionarea și stabilirea acestui consum de amoniac de 17,5 kg/tona de soda, cu peste 30% mai mare decât consumul de amoniac efectiv realizat în anul 2008.

Astfel, având în vedere condițiile în care s-au stabilit normele de consum amoniac începând cu anul 2009 (același procedeu tehnologic, materii prime și produse fără abateri de la standarde, investiții în anii anteriori semnificative în modernizarea instalațiilor și proceselor tehnologice, fără argumentarea creșterii preconizată a pierderilor tehnologice la amoniac) și din compararea normelor de consum anterioare și a consumurilor efectiv realizate cu noile norme de consum stabilite, (noile norme fiind de peste trei ori mai mari decât cele aplicate în anul precedent și cu peste 30% mai mari decât cele efectiv realizate în acel an), se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că acestea constituie indicii obiective că norma de consum proprie la amoniac a fost



supradimensionata si a procedat la corectarea ei la nivelul normei de consum efectiv realizat in anul 2008 in scopul aplicarii prevederilor art.128 alin.4. din Codul fiscal.

In ceea ce priveste sustinerea contribuabilului ca s-a tinut cont de consumurile efectiv realizate din curba maxima a consumurilor din anul precedent, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că in anul 2008 nu s-a realizat in nici o luna un consum de 17,5 kg/tona de soda.

De asemenea, nu au fost prezentate documente de estimare si cuantificare a cresterii pierderilor tehnologice si nu s-a motivat de ce incepand cu anul 2009 pierderile tehnologice la consumul de amoniac urmau a creste si nu a se reduce.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei ca indiciile obiective pot fi obtinute doar in baza constatarilor unor experti sau specialisti, in acest sens depunand la contestatie un Raport de expertiza tehnica extrajudiciara, organul de soluționare reține pe de o parte că acest documente nu a fost prezentat nici pe parcursul inspectiei fiscale si nici la discutia finala sau la formularea punctului de vedere asupra constatarilor, iar pe de altă parte că la stabilirea situației de fapt fiscale echipa de inspectie fiscala a avut in vedere Raportul de expertiza tehnica judiciara existent in cauza dosarului nr..X./2010 a Curtii de Apel .X., prin care s-a respins in instanta actiunea de anulare si a constatarii cu privire la depasirea normelor proprii de consum in perioada 01.01.2008 – 30.09.2008 din Raportul de inspectie fiscala incheiat anterior cu nr. .X./31.07.2009.

Raportul de expertiza tehnica extrajudiciara anexat la contestatie nu precizeaza in baza caror documente au fost stabilite concluziile, iar concluziile sale se refera la constatările fiscale partiale facute pe baza documentelor puse la dispozitie pana la data de 18.11.2014, prezentate prin adresa nr. .X./18.11.2014, in vederea consemnarii indeplinirii obligatiilor prevazute la art.107 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Mai mult, se reține că urmare a documentelor prezentate de contestatară organele de inspecție fiscală au fost acceptate normele de consum proprii din perioada 2009 – 2011 cu exceptia normei de consum la materialul auxiliar amoniac.

În raportul de expertiză tehnică extrajudiciară (Anexa nr.8 a contestatiei) la ultimul aliniat de la pagina nr.6, se arata ca *“Amoniacul (NH<sub>3</sub>) utilizat in procesul de fabricatie a carbonatului de sodiu dupa tehnologia .X. nu constituie o materie prima ci una auxiliara. Consumul de amoniac este abordat in normele de consum la capitolul dedicat materialelor auxiliare, intrucat acesta nu se regaseste in produsul finit si conform tehnologiei .X. cea mai mare parte este recuperata si reintrodusa in procesul de fabricatie. Asa cum vom arata in cele ce urmeaza, norma de consum de 17,5 kg(NH<sub>3</sub>)/to de produs a fost stabilita intr-o anterioritate pentru o perioada care urma, fara a se incalca nicio norma*

*legala, pe baza rezultatelor consumurilor din anii trecuti, avandu-se in vedere factorii tehnici care determina cresterea consumurilor.”*

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect au procedat organele de inspecție fiscală, constatându-se că efectiv a fost consumată cea mai mare cantitate de amoniac pe tona de produs de 13,369 kg/tona de soda în anul 2008, cantitate ce a fost acceptată ca valoare de normă de consum în perioada 2009 - 2011, întrucât nu au fost prezentați factorii tehnici avuți în vedere pentru creșterea și mai mare a normei de consum în perioada 2009 – 2011.

Față de cele reținute, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile lipsei prin consumul de amoniac ce depășește cantitățile normate a se consuma în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, aceasta nefiind o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, iar în baza prevederilor punctului 6 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “(6) .... *Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrarilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective ca pierderea tehnologică a fost supradimensionată”, au procedat la modificarea normei proprii de consum amoniac stabilită de contribuabil de 17,5 kg/tona de soda calcinată la valoarea consumului de amoniac efectiv realizat în anul 2008 de 13,369 kg. amoniac/tona de soda, în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține și faptul că prin H.G. nr.1579/2007 s-au făcut precizări privind tratamentul fiscal al pierderilor tehnologice cuprinse în normele de consum, la punctul 23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“23. În sensul art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: (.....)*

*e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.”, însă nu au fost prezentate documente și informații (Rapoarte, Procese verbale) din care să rezulte data, cauzele și cantitățile de amoniac pierdute urmare avariilor, defectiunilor și altor evenimente și care să ateste natura de pierderi tehnologice.*

De asemenea, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei aferentă cantităților de amoniac lipsă prin consumul mai mare ce depășește cantitățile normate a se consuma.

Astfel, întrucât argumentele contestatoarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul dispozițiilor 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 O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F\_.X./31.08.2015 pentru acest capăt de cerere.

**3. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei aferente serviciilor prestate de .X. cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect societatea și-a dedus aceste cheltuieli și TVA aferentă, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese natura serviciilor achiziționate și nici faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2011 - decembrie 2012, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi în valoare totală de .X. euro, emise de .X. cu sediul în .X..

În susținere, societatea a prezentat cele 5 facturi și contractul încheiat între părți, fără a purta număr de înregistrare și fără a se menționa data încheierii acestuia.

Având în vedere că nu au fost prezentate documente justificative și informații care să probeze natura serviciilor facturate de societatea .X. din .X. și scopul acestor servicii în sensul obținerii de venituri impozabile, echipa de inspecție fiscală a stabilit că valoarea facturilor emise de .X., în sumă totală de .X. lei înregistrată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil în contul "622 - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", este o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, privind aplicarea art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003.

Astfel, a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2011 cu suma de .X. lei și în anul 2012 cu suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. prin înscrierea în deconturile de taxă pe valoarea adăugată a sumelor facturate de .X., a dedus și a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de societatea .X., aplicând prevederile legale privind declararea

operațiunilor privind serviciile intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plată TVA (taxare inversă).

Astfel, taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada supusă inspecției fiscale, aferentă facturilor emise de societatea .X. a fost în sumă totală de .X. lei, pe care în temeiul art. 145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit-o ca nedeductibilă fiscal.

**În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prezintă:**

**ART. 21**

***Cheltuieli***

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**De asemenea, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din același act normativ coroborat cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:**

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.

Din coroborarea acestor prevederi legale se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prezicează:**

*“ART. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;[...]*”

Din interpretarea acestor prevederi legale reiese că persoana impozabila poate să-și exercite dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii dacă achizițiile sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei și analizate de organul de soluționare a contestației au rezultat următoarele:

În perioada decembrie 2011 - noiembrie 2012, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi, emise de societatea .X. cu sediul în .X., urmare a contractului încheiat de această societate cu S.C. .X. S.A.

În susținerea deductibilității cheltuielilor, societatea a prezentat facturile emise, contractul încheiat între părți, precum și anexe la fiecare factură, respectiv situatii in care sunt inscrite cantitatile livrate de S.C. .X. S.A. catre cei trei parteneri inmultite cu suma 8 euro.

Conform contractului încheiat între părți, S.C. .X. S.A. are calitatea de “Principal”, iar .X. pe cea de “Agent”, obiectul contractului fiind ca “Agentul” numit de “Principal”, sa promoveze vanzarea produselor in concordanta cu

strategia de marketing si expansiune a vanzarilor "Principalului", precum si informarea periodica despre activitatea desfasurata de "Agent".

Organul de soluționare a contestației reține că acest contract nu a avut la baza nici o analiza de fundamentare a necesitatii incheierii acestuia, obiectul si clauzele contractuale fiind definite neclar, fara a purta viza Serviciului juridic din cadrul S.C. .X. S.A.

La capitolul termeni financiari si conditii se precizeaza ca pentru îndeplinirea obligatiilor contractuale "Agentul" va incasa de la "Principal" un comision de 8 euro (ulterior 10 euro conform actului additional) pe tona metrica pentru vanzarile realizate de "Principal" catre trei societati comerciale partenere - .X. S.A. din Romania; .X. si .X. din Bulgaria; .X. din Ucraina - precum si obligatia aplicarii comisionului in euro si a intocmirii si prezentarii "Principalului" in fiecare luna a facturii "Agentului". In contract nu se mentioneaza alte obligatii contractuale. Nu a fost prezentat nici un document din care sa rezulte modalitatea de promovare a produselor si nici cea de cuantificare, confirmare si informare a serviciilor prestate. Nu exista nici o legatura intre obligatia promovarii produselor si prevederea ca "drept considerare pentru indeplinirea obligatiilor contractuale "Agentul" va incasa de la "Principal" un comision de 8 euro pe tona metrica pentru vanzarile realizate de Principal" catre grupul de trei societati partenere.

Organul de soluționare a contestației reține că fiecare din cele 5 facturi la rubrica "Description" unde ar trebui sa fie descrise operatiunile facturate, se face mentiunea "Agreed commission fees for period from ...to..." , respectiv "taxe comisioane acceptate", pentru perioade de cate doua luni, fiind inscise firmele partenere mentionate in contract si cantitati in tone metrice inmultite cu cifra 8.

Sumele inscise in facturi sunt exprimate in euro si rezulta din inmultirea unor cantitati cu valoarea de 8 euro fara a exista alte mentiuni.

Spre exemplu in factura nr..X. din 23.12.2011 la descrierea aferenta sumelor inscise este in scris: ".X.:4.750,66mt x 8 €; Drujba: 10.759,02mt x 8 €; .X. 956,00mt x 8€".

Organul de soluționare a contestației reține și faptul că S.C. .X. Soda Romania S.A. a livrat produse sodice firmelor partenere prevazute in contractul incheiat cu .X. si in perioada anilor anteriori, in baza contractelor incheiate cu acestea, societatile fiind partenere traditionale, iar in contractele incheiate pentru perioada 2011 si 2012 cu aceste societati nu se regasesc clauze sau orice alte mentiuni in legatura cu .X..

Astfel, din documentele prezentate nu rezultă natura activității prestate de .X. ca agent în condițiile în care contractele cu partenerii .X. Bulgaria, .X. Bulgaria, .X. S.A. România erau în derulare de mai mult timp.

Se reține că, echipa de inspecție fiscală nu a negat faptul că prin contractul încheiat cu agentul .X. nu s-a adus nici un beneficiu societății .X.

S.A., ci a arătat că facturile emise nu reprezintă servicii de natura celor prevăzute în contract.

În cuprinsul constatării s-a arătat faptul că nu este nici o legătura între natura serviciilor prevăzute a se efectua conform obiectului contractului încheiat și natura serviciilor înscrisă în facturile emise de .X.. Din documentele prezentate de societate nu rezultă nici o legătură între natura serviciilor prevăzute în contract sau înscrise în facturile emise și cele conținute în documentele prezentate.

Așadar, nu rezultă rolul societății .X. în obținerea unor venituri suplimentare de către societatea verificată și nici în creșterea prețurilor contractate în perioada respectivă și nici în volumul vânzărilor.

De asemenea, susținerea contribuabilului că în cazul clienților “reprezențați” de .X. contractele “au fost încheiate anual, fără prelungire automată” situație ce ar fi avut “un rol activ în menținerea clienților având .X.” nu are nici o relevanță, având în vedere ca și până la apariția .X., ca partener al societății verificate, contractele cu societățile s-au încheiat tot anual, la fel ca și susținerea ca “ponderea semnificativă a livrărilor de bunuri la clienții intermediați de agentul .X. în total cifra de afaceri este de 17,27%, iar costul prestațiilor facturate de către .X. în cifră de afaceri este de 1,09 %”.

In concluzie, contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice natura serviciilor achiziționate, respectiv necesitatea acestora condiții care, potrivit legii fiscale trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, legea fiscală în vigoare prevede expres prezentarea de documente respectiv, contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, acestea nefiind limitative.

În același sens sunt și prevederile din Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, emisă într-o speță similară de Înalta Curte de Casație și Justiție „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective*”.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013 reține că:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă

exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

***La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.***

Potrivit prevederilor art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 65 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

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

Față de cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei și, întrucât argumentele contestatoarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul dispozițiilor **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 O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F\_.X./31.08.2015 pentru acest capăt de cerere.

**4. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând costuri în legătură cu garantarea, asigurarea și administrarea unor credite contractate de la societatea afiliată .X. S.A., precum și la TVA aferentă în sumă de .X. lei, A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect societatea a înregistrat ca nedeductibile aceste cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care pe de o parte, aceste cheltuieli nu au fost prevăzute prin contractele de împrumut, iar pe de altă**



**parte societatea nu a făcut dovada necesității împrumuturilor creditelor, precum și a serviciilor efective prestate atât în vederea obținerii de venituri impozabile, cât și în scopul operațiunilor sale taxabile.**

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, S.C. .X. S.A. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, din care suma de .X. lei în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma de .X. lei în contul „668-Alte cheltuieli financiare” și suma de .X. lei în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Totodată, s-a constatat că înregistrarea acestor cheltuieli s-a făcut în baza notelor de debit și facturilor emise de societatea afiliată .X. S.A. reprezentând conform explicațiilor înscrise în note, costuri în legătură cu garantarea, asigurarea și administrarea unor credite ale .X. S.A.

Întrucât S.C. .X. S.A. nu au prezentat documente justificative care să probeze legătura dintre cuantumul creditelor contractate de .X. S.A. și împrumuturile acordate S.C. .X. S.A., costurile acestora și proporția refacturării acestor costuri, în contractele de împrumut nefiind prevăzute clauze referitoare la costurile de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate, echipa de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 21 alin.1 și 4 lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal a constatat că respectivele cheltuielile reprezentând refacturări de costuri de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate de .X. S.A. sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Consecința fiscală a fost majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2008, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2009, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2010, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2011, diminuând cu această sumă pierderea fiscală declarată de contribuabil în acest an; majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei în anul 2012, majorând profitul impozabil înregistrat în acest an cu suma de .X. lei și diminuând pierderea rămasă de recuperat din anii precedenți cu această sumă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu s-a făcut dovada legăturii între sumele facturate ca și costuri de administrare pentru

împrumuturile contractate de societatea mamă .X. S.A. și împrumuturile acordate de aceasta societății verificate. Astfel, nu s-a putut stabili dacă operațiunile facturate sunt în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

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

Iar potrivit prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Totodată, art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată prevede că:

*“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii **trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:***

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”***

Față de prevederile legale citate mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

**În materia TVA,** sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv ca achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

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

S.C. .X. S.A. a contractat împrumuturi de la societatea afiliată .X. S.A. pentru care a înregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de **.X. lei**, reprezentând costuri în legătură cu garantarea, asigurarea și administrarea, după cum urmează:

- în anul 2008, suma totală de .X. lei;
- în anul 2009, suma totală de .X. lei;
- în anul 2010, suma totală de .X. lei;
- în anul 2011, suma totală de .X. lei;
- în anul 2012, suma totală de .X. lei.

De asemenea, contestatara a dedus TVA aferentă în sumă .X. lei.

Din documentele prezentate la contestație, respectiv din contractele de împrumut, reiese că acestea conțin clauze referitoare la costurile de administrare, asigurare și garantare aferente creditelor contractate, iar societatea nu a prezentat documente prin care să probeze legătura dintre cuantumul creditelor contractate de .X. S.A. și împrumuturile acordate S.C. .X. S.A., costurile acestora și proporția refacturării acestor costuri.

Aceste cheltuieli au fost justificate ca reprezentand costuri refacturate de societatea .X. S.A. aferente împrumuturilor contractate de aceasta de la banci din Polonia, pentru a putea la randul ei sa împrumute societatile afiliate, contribuabilul neprezentand documente justificative pentru stabilirea ponderii împrumuturilor primite de S.C. .X. S.A. in totalul împrumuturilor contractate de societatea mama .X. S.A., pentru stabilirea proportiei si dimensionarii refacturarii acestor costuri de administrare, asigurare si garantare.

Mai mult, așa cum s-a reținut la punctul anterior societatea nu a justificat necesitatea acestor împrumuturi, respectiv utilizarea în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

Simpla prezentare a facturilor, fără a justifica potrivit legii serviciile efectiv prestate care determină costurile respective nu este suficientă pentru deducerea cheltuielilor și a TVA aferentă.

Ca urmare a celor prezentate, societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii, nefiind astfel îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege, respectiv: justificarea cu documente a prestării efective și necesității unor astfel de servicii.

Astfel, având în vedere că argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**5. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente serviciilor de audit financiar pentru situațiile financiare de grup consolidate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, în condițiile în care societatea nu a justificat că acestea sunt efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și în scopul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 cheltuieli aferente serviciilor de audit financiar în baza facturilor emise de societățile de audit S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., urmare a scrisorilor de angajament și contractelor încheiate cu aceste societăți.

Din analiza explicațiilor înscrise în facturile emise de societățile de audit, s-a constatat că serviciile au constat în auditarea unor situații economice depuse la AVAS, auditarea situațiilor financiare anuale conform prevederilor O.M.F.P. nr.94/2001, O.M.F.P. nr.1752/2005 și O.M.F.P.nr.3055/2009, cât și în revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societăți din care S.C. .X. S.A. face parte.

Cheltuielile cu serviciile de audit financiar facturate de societățile de audit financiar au fost înregistrate integral de S.C. .X. S.A. ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Cheltuielile efectuate cu revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup sunt în fapt cheltuieli în favoarea asociaților (acționarilor), ce nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 și art.21 alin. 4 lit.”e” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile, contravaloarea serviciilor de revizuire după cum urmează:

- în anul 2008 – .X. lei;
- în anul 2009 – .X. lei;
- în anul 2010 – .X. lei;
- în anul 2011 – .X. lei;
- în anul 2012 – .X. lei.

Urmare a celor constatate cu privire la cheltuielile aferente serviciilor de revizuire a situațiilor financiare și a pachetelor de raportare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului, în perioada supusă verificării impozitului pe profit 01.01.2008 - 31.12.2012, au fost majorate cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma totală de .X. lei, respectiv cu suma de .X. lei în anul 2008, cu suma de .X. lei în anul 2009, cu suma de .X. lei în anul 2010, cu suma de .X. lei în anul 2011 și cu suma de .X. lei în anul 2012, fapt ce a condus la diminuarea pierderilor fiscale anuale declarate de societate în perioada 2008 - 2011 cu sumele aferente și majorarea profitul impozabil înregistrat în anul 2012.

De asemenea, întrucât în perioada 01.10.2008 - 30.11.2012, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă serviciilor de revizuirea pachetelor de raportare financiară în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivel de grup, servicii prestate în fapt în favoarea asociaților (acționarilor) și nu în folosul realizării de operațiuni taxabile, în baza prevederilor art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au admis la deducere T.V.A. aferentă stabilind obligație de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

- pentru anul 2008 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2009 o obligație de plata suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2010 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2011 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2012 o obligație de plată suplimentară a T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate și accesorii farente.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, aplicabile în perioada supusă inspecție fiscale potrivit căroră:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada supusă inspecție fiscale, potrivit căroră:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit căroră:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

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

S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, cheltuieli aferente serviciilor de audit financiar în baza facturilor emise de societățile de audit S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., urmare a scrisorilor de angajament și contractelor încheiate cu aceste societăți.

Cheltuielile cu serviciile de audit financiar facturate de societățile de audit financiar, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., au fost înregistrate integral de S.C. .X. S.A. ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care anumite facturi reprezintă servicii prestate pentru întregul grup, respectiv:

În anul 2008, S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli reprezentând valoarea baza de impozitare a serviciilor de audit financiar, în suma totală de **.X. lei** în baza unui număr de **5 facturi** emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L., din care factura nr. .X. din 20.11.2008, în valoare de .X. lei având explicația “fee of review work in concordance with the contract”, a consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situațiilor financiare și a pachetelor de raportare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societăți.

În anul 2009, S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli totale reprezentând serviciile de audit financiar, în suma totală de .X. lei, în baza unui număr de 5 facturi emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L., din care factura nr. .X. din 31.03.2009 în valoare de .X. lei având explicația “audit of financial statements and reporting package for the year ended December 31, 2008”, factura nr. .X. din 29.07.2009 în valoare de .X. lei având explicația “revizuirea pachetului de raportare la 30 iunie 2009” și factura nr. .X. din 24.11.2009 în valoare de .X. lei, având explicația “audit asupra situațiilor financiare și pachetului de raportare ale societății la data de 31 decembrie 2009”, au consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situațiilor financiare și a pachetelor de raportare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societăți, a căror valoare cumulată a fost de .X. lei, înregistrată ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în anul 2009.

În anul 2010, S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli reprezentând valoarea baza de impozitare a serviciilor de audit financiar, în suma totală de .X. lei, în baza unui număr de 5 facturi emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L., din care factura nr. .X. din 22.02.2010, în valoare de .X. lei având explicația “audit asupra situațiilor financiare și revizuire a pachetului de raportare ale societății încheiate la data de 31 decembrie 2009” și factura nr. .X. din 05.08.2010 în valoare de .X. lei având explicația “revizuire a situațiilor financiare și pachetului de raportare ale societății la data de 30 iunie 2010” au consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situațiilor financiare și a pachetelor de raportare, în conformitate cu

Standardele Internationale de Raportare Financiara, in vederea intocmirii situatiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societati, a caror valoare baza de impozitare cumulata a fost de .X. lei inregistrata ca si cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil in anul 2010.

In anul 2011, S.C. .X. S.A. a inregistrat cheltuieli reprezentand valoarea baza de impozitare a serviciilor de audit financiar, in suma totala de .X. lei, in baza unui numar de 2 facturi emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L. avand o valoare cumulata de .X. lei si a unui numar de 6 facturi emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L. avand o valoare cumulata de .X. lei, din care factura nr. .X. din 08.02.2011 in valoare de .X. lei avand explicatia "auditul situatiilor financiare intocmite in conformitate cu IFRS Polonia la 31 decembrie 2010" si factura nr. .X. din 09.03.2011 in valoare de .X. lei avand explicatia "audit asupra situatiilor financiare RAS si pachetului de raportare IFRS ale societatii la 31 decembrie 2010" au consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situatiilor financiare si a pachetelor de raportare, in conformitate cu Standardele Internationale de Raportare Financiara, in vederea intocmirii situatiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societati, a caror valoare baza de impozitare cumulata a fost de .X. lei. De asemenea, dintre facturile emise de S.C. .X. S.R.L. s-a constatat ca factura nr. .X. din 25.07.2011 in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru revizuirea pachetului de raportare la 30 iunie 2011, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului .X. SA", factura nr. .X. din 09.08.2011 in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru revizuirea pachetului de raportare la 20 iunie 2011, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului .X. SA" si factura nr. .X. din 17.11.2011 in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru auditul pachetului de

raportare la 31.12.2011, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului", au consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situatiilor financiare si a pachetelor de raportare, in conformitate cu Standardele Internationale de Raportare Financiara, in vederea intocmirii situatiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societati, a caror valoare cumulata a fost de .X. lei.

Valoarea cumulata a cheltuielilor inregistrate ca si cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil in anul 2011, facturate de cele doua societati de audit reprezentand servicii de revizuire a situatiilor financiare si a pachetelor de raportare, in conformitate cu Standardele Internationale de Raportare Financiara, in vederea intocmirii situatiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societati a fost de .X. lei.

In anul 2012, S.C. .X. S.A. a inregistrat cheltuieli reprezentand valoarea baza de impozitare a serviciilor de audit financiar, in suma totala de .X. lei in baza unui numar de 8 facturi emise de societatea de audit financiar S.C. .X. S.R.L., din care factura nr. .X. din 16.02.2012 in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru auditul pachetului de raportare la 31.12.2011, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului", factura nr. .X. din 21.03.2012



in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru auditul pachetului de raportare la 31.12.2011, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului" si factura nr..X. din 10.08.2012 in valoare de .X. lei avand explicatia "onorarii pentru servicii de revizuire a pachetului de raportare la 30.06.2012, intocmit in conformitate cu politicile contabile ale grupului .X.", au consemnat valoarea serviciilor de revizuire a situatiilor financiare si a pachetelor de raportare, in conformitate cu Standardele Internationale de Raportare Financiara, in vederea intocmirii situatiilor financiare consolidate la nivelul grupului de societati, a caror valoare baza de impozitare cumulata a fost de .X. lei inregistrata ca si cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil in anul 2012.

De asemenea, conform prevederilor art.5 alin.1 și art.7 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada 2005 - 2009:

*"(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate potrivit legii."*

**"ART. 7**

*(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.*

**(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:**

*a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;*

*b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;*

*c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;*

*d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;*

*e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;*

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”

În același sens sunt și prevederile art.11 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.

**(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:**

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege sunt auditate potrivit OUG nr. nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, însă în cazul grupurilor societatea mamă este cea care întocmește situațiile financiare consolidate.

Ca urmare, potrivit celor prezentate mai sus și conform prevederilor legale incidente serviciile de audit pentru care societatea a dedus cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă nu au fost achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile și al operațiunilor sale taxabile, acestea fiind în sarcina societății mamă.

Organul de soluționare a contestațiilor reține și faptul că societatea nu contestă faptul că aceste cheltuieli nu ar fi fost efectuate pentru auditarea întregului grup, dar argumentează că *potrivit contractelor și facturilor emise nu pot fi defalcate cheltuielile cu serviciile de audit pentru situațiile financiare în diferite scopuri: pentru raportări la instituțiile abilitate ale statului, pentru ajustarea situațiilor financiare la politicile contabile ale societății mamă, având în vedere că acest fapt este în interesul S.C. .X. S.A.*, argument ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, având în vedere că argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**6. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar, A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu face dovada necesității împrumuturilor contractate de la societatea afiliată .X. S.A.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2012, S.C. .X. S.A. înregistra alte împrumuturi de la societăți în valută și dobânzi aferente în sumă echivalentă de .X. lei, din care suma de .X. lei era aferentă împrumuturilor acordate de societatea afiliată .X. S.A. având termen de scadență peste cinci ani, iar suma de .X. lei reprezenta dobânzi calculate aferente împrumuturilor, compusă din suma de .X. lei cu termen de scadență sub un an și suma de .X. lei cu termen de scadență mai mare de 5 ani, aferent împrumutului primit ca avans procurare marfă.

Conform documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a contractat un număr de 13 împrumuturi a căror perioadă de rambursare este sub un an sau mai mare de 5 ani, termenele de rambursare și dobânda fiind însă succesiv modificate prin acte adiționale.

Cheltuielile cu dobânzile în cuantumul care s-a încadrat în nivelul prevăzut prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în

aplicarea art.23 alin (5), lit.b), și diferențele de curs valutar, au fost reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în suma de .X. lei în anul 2011 și în sumă de .X. lei în anul 2012.

Astfel, S.C. .X. S.A. avea reportată la randul 32 din Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, o cheltuială cumulată în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile ce s-au încadrat în nivelul prevăzut la pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor acordate de .X. S.A., reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au anulat reportarea la randul 32 din Declarațiile 101 privind impozitul pe profit până la deductibilitatea integrală a cheltuielilor aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar, calculate în anii 2011 și 2012, în suma totală de .X. lei, pentru împrumuturile de la societatea afiliată .X. S.A. Astfel, societatea nemaiavăd dreptul deducerii lor la calculul profitului impozabil pentru perioadele următoare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.11alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”*

Astfel, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Și potrivit dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale caracterul deductibil al cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor se stabilește conform prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

La data de 31.12.2012, S.C. .X. S.A. înregistra alte împrumuturi de la societăți în valută și dobânzi aferente în sumă echivalentă de .X. lei.

Din totalul acestei sume, suma de .X. lei era aferentă împrumuturilor acordate de societatea afiliată .X. S.A. având termen de scadență peste cinci ani, iar suma de .X. lei reprezenta dobânzi calculate aferente împrumuturilor, compusă din suma de .X. lei cu termen de scadență sub un an și suma de .X. lei cu termen de scadență mai mare de 5 ani, aferent împrumutului primit ca avans procurare marfă.

Împrumuturile contractate de contestatara de la societatea afiliată .X. S.A. constau în:

1) În data de 27.12.2006 a fost încheiat contractul de împrumut în baza căruia S.C. .X. S.A. a primit suma de .X. €, având ca scop plata avansului către CET .X. pentru consumul de abur estimat aferent anilor 2007, 2008 și ianuarie 2009. Termenul de rambursare a fost stabilit până la data de 27.12.2010 cu perioada de rambursare a creditului de 4 ani, anul 2007, an de grație și plată în trei tranșe anuale până în anul 2010, dobânda fiind Euribor 1M+1,5%. Dobânda calculată pentru anul 2007 în suma de .X. euro a fost capitalizată, soldul împrumutului devenind .X. €, iar dobânda pentru anii 2008 și 2009 a fost anulată la data de 31.12.2009.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul aditional nr.I prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul aditional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M+ 4,5%.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind 1 M+4,05% pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifica dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019.

Ca și garanție pentru acest împrumut S.C. .X. S.A. s-a angajat prin contract să instituie ipotecă de rangul 2 asupra proprietăților sale imobiliare în favoarea societății afiliate din Polonia .X. S.A ce deține peste 92% din acțiuni.

Din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă motivul pentru care S.C. .X. S.A. s-a angajat prin contract să plătească CET .X. suma de .X. € în avans pentru consumul de abur din anii viitori, nefiind dovedită necesitatea serviciilor ce urma a fi prestate de CET .X..

2) Împrumutul în valoare de .X. € contractata la data de 08.11.2007, pentru care nu a fost prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia contestației contractul încheiat, dar s-a prezentat un text datat 17.09.2007, afirmându-se că este textul final al contractului prin care s-a primit împrumutul cu valoarea de .X. € , împrumutul contractat având ca scop preluarea datoriei de la .X.. Perioada de rambursare a fost de 7 ani, 2007 și 2008 ani de grație, dobânda fiind Euribor 3M+0,5%.

Dobânzile calculate pentru anul 2007 în sumă de .X. euro și pentru anul 2008 în sumă de .X. euro au fost capitalizate, soldul împrumutului devenind .X. €, iar dobânda pentru anul 2009 a fost anulată la 31.12.2009.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifica perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010 .

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul aditional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică, aceasta fiind 1M+4,05 pe an, iar ulterior, în data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

Se reține că, societatea nu a prezentat documente din care să reiasă necesitatea preluării datoriei de la .X..

3) În luna ianuarie 2008 societatea a contractat împrumutul în sumă de .X. €, cu termen de rambursare 31.12.2008, motivul contractării împrumutului fiind finanțarea nevoilor curente ale societății.

În data de 11.06.2008 s-a întocmit actul adițional nr.1, urmare căruia a fost suplimentată suma primită inițial cu .X. euro, soldul împrumutului devenind de .X. €. Dobânda a fost stabilită la Euribor 3M+0,5%.

Prin actul adițional nr.2/05.08.2009 a fost prelungită perioada de rambursare până la data de 31.12.2009. La data de 31.12.2009 dobânda calculată pentru anii 2008 și 2009 în sumă de .X. € a fost anulată.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M+4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.5 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind 1M+4,05 pe an, iar în data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.6 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se în procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

4) În luna iulie 2008, societatea a primit, cu titlu de împrumut, suma de .X. €, având ca scop plata datoriei către furnizorul de energie termică CET .X. S.A. în sumă de .X. euro, iar diferența de .X. € a fost destinată finanțării nevoilor curente ale societății, dobânda urmând a se calcula în funcție de Euribor 3M+0,5%. Dobânzile calculate pentru anul 2008 în sumă de .X. € și pentru anul 2009 în sumă de .X. € au fost capitalizate, soldul împrumutului devenind de .X. €.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016. Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat, aceasta fiind 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019.

5) Împrumutul în sumă de .X. € a fost primit în data de 29.06.2009, având ca scop achitarea liniei de credit din .X., în data de 10.02.2011 rata dobânzii aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul Euribor 1M + 4,05 % pe an.

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 3M+5%. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 % .

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifica, aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.5 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare care se prelungește până la data de 30.11.2019.

6) Societatea a contractat, de asemenea și împrumutul în sumă de .X. €, având ca scop achitarea furnizorilor de investiții, fiind alocat în patru tranșe, după cum urmează:

-suma de .X. € a fost primită în data de 09.12.2011.

-suma de .X. € a fost primită în data de 31.01.2012.

-suma de .X. € a fost primită în data 04.04.2012.

-suma de .X. € a fost primită în data de 30.04.2012.

Prin contractul nr..X. din data de 23.01.2012 rata aferentă împrumutului s-a stabilit la nivelul Euribor 3M+4.05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifica, aceasta fiind 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

7) În data de 06.12.2012 a fost primit împrumutul în sumă de .X. €, având ca scop achitarea totală a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul înregistrat la societate sub nr..X./04.02.2013 rata aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul de 10,15% în prima perioadă.

8) În data de 23.12.2008, societatea a primit suma de .X. euro, având ca scop procurarea de marfă. În anul 2009 s-a livrat marfa în sumă de .X. €. Începând cu luna decembrie 2009, pentru diferența în sumă de .X. € euro, s-a stabilit să se calculeze dobânda la nivelul Euribor 1M+3,5;

În data de 18.01.2010 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de restituire până la data de 31.12.2010 și se modifică dobânda la Euribor 1 M+5%. Ulterior în cursul anului 2010 s-a livrat marfa în



sumă de .X. € rămânând un sold de .X. € euro. Dobânda calculată pentru anul 2010 a fost anulată la data de 31.12.2010.

În data de 10.02.2011 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 26.12.2011 și se modifică dobânda pentru anul 2011 la Euribor 1M +4,5 %.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.3 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică, aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.4 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

9) În data de 18.03.2011 a fost încheiat contractul de novație în sumă de .X. € a avut ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr..X. din data 04.04.2011 dobânda aferentă împrumutului este Euribor 1 M + 4,5 % pe an.

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

10) În data de 30.06.2011, societatea a încheiat Contractul de novație în sumă de .X. € având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr..X. din data 12.07.2011 rata aferentă împrumutului este Euribor 1M +4,5% pe an. Contractul de novație în sumă de .X. €

În data de 29.09.2011 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se prelungește perioada de rambursare până la data de 31.03.2016.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.2 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

11) În data de 03.03.2012 a fost încheiat contractul de novație în sumă de .X. €, având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr..X. din data de 25.04.2012 rata aferentă împrumutului a fost stabilită la nivelul Euribor 3M+ 4,05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda se modifică aceasta fiind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

12) În data de 29.06.2012 a fost încheiat contractul de novație în sumă de .X. €, având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia.

Prin contractul nr..X. din data de 02.07.2012 rata aferentă împrumutului este de Euribor 3M+4,05% pe an. Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat la nivelul Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

13) În data de 28.09.2012, societatea a încheiat contractul de novație cu suma de .X. euro având ca scop achitarea parțială a creditului acordat de .X. Polonia. Prin contractul nr. .X. din data de 16.10.2012 rata aferentă împrumutului a fost stabilit la nivelul Euribor 1M+4,05% pe an.

Începând cu data de 01.10.2012 dobânda s-a modificat aceasta devenind Euribor 1M+4,05 pe an.

În data de 06.12.2012 a fost încheiat actul adițional nr.1 prin care se modifică dobânda (stabilindu-se un procent de 10,15%) și termenul de rambursare se prelungește până la data de 30.11.2019.

De asemenea, se reține că prin Referatul din 24.02.2010 și Decizia .X./18.01.2011, .X. S.A. a hotărât anularea dobânzilor necapitalizate calculate pentru împrumuturile acordate aferente perioadei 2008 – 2010, iar în baza prevederilor contractelor de împrumut, pentru sumele acordate de .X. S.A. au fost calculate și înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.A. în anii 2011 și 2012 dobânzi și diferențe de curs valutar.

Organul de soluționare a contestației reține că S.C. .X. S.A. a înregistrat întreaga sumă reprezentând cheltuieli privind dobânzile și diferențele de curs valutar ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât societatea înregistra capitaluri proprii negative depășind gradul de îndatorare, în baza prevederilor art.23 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile cu dobânzile în cuantumul care s-a încadrat în nivelul prevăzut prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.23 alin (5), lit.b), care prevede "70<sup>1</sup>. Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2010, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%" și diferențele de curs valutar, au fost reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestei cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în suma de .X. lei în anul 2011 și în sumă de .X. lei în anul 2012.

Astfel, S.C. .X. S.A. avea reportată la randul 32 din Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, o cheltuială cumulată în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile ce s-au încadrat în nivelul prevăzut la pct.70<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor acordate de .X. S.A., reportate în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli în condițiile prevăzute de art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit pct. 1.37 Cap.I lit.C alin.ii din Ghidul O.E.C.D. se precizează următoarele:

“Cu toate acestea, există două circumstanțe speciale în care poate fi, în mod excepțional, atât corect cât și legitim, ca administrația fiscală să ia în considerare ignorarea structurii adoptate de un contribuabil la intrarea într-o tranzacție controlată. Prima circumstanță apare atunci când conținutul economic al tranzacției diferă de forma sa. În astfel de cazuri administrația fiscală poate să nu țină cont de caracterizarea tranzacției făcută de părți și să o reclasifice în conformitate cu substanța sa. Un exemplu de circumstanță de acest fel ar fi o investiție într-o companie afiliată, făcută sub forma unui împrumut purtător de dobândă atunci când, ținând cont de circumstanțele economice ale companiei ce primește împrumutul, nu ar fi fost previzibil ca investiția să fie structurată astfel. În acest caz, poate fi corect ca administrația fiscală să caracterizeze investiția în conformitate cu substanța sa economică, având ca rezultat tratarea împrumutului ca pe o subscriere de capital.”

Astfel, față de împrumuturile primite de la societatea afiliată .X. S.A., se reține că:

- destinația sumelor împrumutate a fost plata în avans a unor consumuri viitoare, achitarea unor împrumuturi deja contractate, achitarea furnizorilor de investiții, finanțarea nevoilor curente ale societății, procurarea de marfă, după ca, destinația fiind stabilită fără a avea la bază studii de necesitate, fundamentare și fezabilitate și care nu puteau oferi elemente concrete de recuperare.
- anularea dobanzilor (chiar dacă cuantumul acestora a fost semnificativ și datorarea de dobânzi era prevăzută în contracte) pentru perioade de 1, 2 sau 3 ani;
- prelungirea în repetate rânduri, prin acte adiționale a termenelor de rambursare a împrumuturilor stabilite prin contractele anterioare (de la un an s-a prelungit până la 12 ani termenul de rambursare);
- primirea de împrumuturi în valută, în cuantum foarte mare, în situația în care împrumutatul înregistrează capitaluri proprii negative urmare a pierderilor anuale consecutive și semnificative.

Astfel, pe de o parte societatea nu a dovedit necesitatea contractării acestor împrumuturi și faptul că acestea au fost destinate obținerii de venituri

impozabile, iar pe de altă parte astfel de contracte nu s-ar fi putut încheia între societăți independente (între care nu există relații de afiliere).

Având în vedere faptul că în perioada verificată, S.C. .X. S.A. conform contractelor de împrumut, a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar pentru împrumuturile primite de la societatea afiliată .X. S.A. deținătoare a peste 92% din acțiunile sale, în condițiile în care :  
S.C. .X. S.A. înregistra capitaluri negative.

Față de cele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au reîncadrat împrumuturile acordate contestatarei de către societatea afiliată .X. S.A., în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind asimilate unor sume primite drept completare a capitalul subscris pentru care nu pot fi calculate dobânzi și diferențe de curs valutar și au diminuat pierderea fiscală declarată de societate în anii 2011 și 2012 cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal.

Sușinerile contestatarei potrivit echipa de inspecție fiscală nu a procedat la analiza respectării de către părți a principiului pieței libere, nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestației în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere organele de inspecție fiscală tocmai circumstanțele economice privind comportamentul economic, atât al împrumutatorului, cât și al împrumutatului și doar în legătură cu tratamentul fiscal al dobânzilor prevăzute în contractele de împrumut, prin prisma principiului prevalenței economicului asupra juridicului au fost avute în vedere, organele de inspecție fiscală nepunând în discuție elementele contractuale, nici clauzele contractuale, nici obligația de rambursare la termen, nici nivelul contractual stabilit al dobânzii, ci doar tratamentul fiscal din punct de vedere al deductibilității la calculul profitului impozabil al cheltuielilor cu dobânzile, având în vedere tocmai circumstanțele economice la care face trimitere contribuabilul în contestație.

Modul în care s-au derulat contractele, sumele împrumutate în condițiile economice concrete în care se afla societatea verificată, devansarea permanentă a datei de rambursare a împrumuturilor și cea de plată a dobânzilor nu se regăsesc pe piața liberă între două societăți independente. Însăși contribuabilul afirmă în contestație (invocând prevederile legale) că echipa trebuia să analizeze "suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului". Analizând aceste aspecte prin prisma situației economice a societății desprinsă din situațiile financiare (pierderi nete succesive pe perioada foarte mare, capitaluri negative în creștere) rezultă concluzia că echipa de inspecție fiscală a procedat corect la modul de încadrare a acestei operațiuni.

De asemenea, se reține că societatea mama care detine majoritatea dreptului de vot avea obligația legală de a decide în legătură cu capitalul social, având în vedere că nivelul capitalului social a fost pierdut în totalitate.

În situația în care s-ar fi ales de către societatea mama varianta de finanțare prin aport de capital social, având în vedere capacitatea concretă de a produce profit a împrumutatului, prin înregistrarea de pierderi, în loc de profit, sursele de finanțare puse la dispoziția împrumutatului sub formă de aport la capitalul social, nu ar fi fost urmate de nici un fel de remunerare, ci dimpotriva, chiar ar fi fost pierdute prin diminuarea capitalurilor proprii urmare înregistrării de pierderi în loc de profit. Prin varianta de finanțarea prin acordarea de împrumuturi, în situația lipsa capacității de a produce profit, s-a înrăutățit și mai mult situația financiară a împrumutatului prin suportarea pe costuri a dobânzii.

Astfel, având în vedere că argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**7. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare a instrăinat deșeuri reciclabile sau clădiri și alte active complete în funcție de care se aplică tratamentul fiscal taxare inversă sau colectarea taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, societatea **SC .X. S.A.** în data de 07.11.2007 a încheiat contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X. cu SC .X. SA ce are calitatea de cumpărător, privind *“vânzare deșeuri reciclabile către cumpărătorul care le recuperează prin dezafectarea capacităților de producție oprite”* ( pct.2.1 din contract).

În perioada 01.10 2008 - 05.01.2009, S.C. .X. S.A. a emis către S.C. .X. S.A., un număr de patru facturi, în valoare de .X. lei, cu aplicarea măsurilor de simplificare, valoarea acestor facturi a fost înregistrată în contul de venituri ”707 Venituri din vânzarea marfurilor” fără a se fi efectuat înregistrări contabile care să presupună încarcări și descarcări ale gestiunii de marfuri.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că cele patru facturi în suma de .X. lei emise în perioada 01.10 2008 - 05.01.2009 către SC .X. SA, în baza contractului nr..X./07.11.2007, cu aplicarea măsurilor de simplificare au reprezentat în fapt facturarea unui rest al contravalorii contractate pentru livrarea spre dezafectare de secții de producție

oprite, facturi emise in aceleasi conditii ca si cele din perioada anterioara datei de 01.10.2008, operatiuni carora li se aplica regimul normal de taxa, intrucat, conform prevederilor punctului 10 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 /2004, in cazul livrării de constructii, pentru diferenta dintre valoarea totala a livrării stabilita prin contract, se aplica regimul normal de taxa, desprins din prevederile Legii nr. 571 /2003 privind Codul fiscal la art.128.

Pentru diferenta facturata in perioada 01.10.2008 - 05.01.2009 in suma totala de .X. lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA de plata in suma de .X. lei prin colectarea TVA aferenta valorii baza de impozitare a facturilor emise, astfel :

- TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./01.10.2008 in valoare de .X. lei.
- TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./03.11.2008 in valoare de .X. lei.
- TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./02.12.2008 in valoare de .X. lei.
- TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./05.01.2009 in valoare de .X. lei, pentru care au fost calculate și accesorii aferente.

**În drept**, potrivit prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

***“Livrarea de bunuri***

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

Potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;[...]”*

Pct.82 alin.10 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date în aplicarea art.160 din Codul fiscal, precizează:

**“10) În cazul livrărilor de clădiri, părți de clădire sau terenuri de orice fel pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător sunt îndeplinite după data de 1 ianuarie 2008 inclusiv, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Fără să contravină prevederilor alin. (11), în situația în care formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător sunt îndeplinite de la 1 ianuarie 2005 până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, se aplică taxare inversă, indiferent dacă factura este emisă după data de 1 ianuarie 2008 sau dacă prețul va fi plătit în rate și după această dată.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține **că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data** livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./07.11.2007 încheiat între **SC .X. – .X. SA**, în calitate de vânzător și **SC .X. SA**, în calitate de cumpărător, stipulează:

La art.1 “Obiectul contractului”:

*“2.1.Denumire contract – Vanzare deseuri reciclabile catre cumparatorul care le recupereaza prin Dezafectarea capacitatilor de productie oprite.*

*2.3 Vanzatorul se obliga sa vanda iar Cumparatorul se obliga sa cumpere deseuri reciclabile in sortimentele, cantitatile prezentate in Anexa nr.6K1, Anexa nr.6K2, Anexa nr.6V1, Anexa nr.6C1, Anexa nr.6 din Caietul de sarcini”.*

La art.3 “Cantitatea si valoarea contractului”:

*“3.1. Produsele pe care Vanzatorul le pune la dispozitia Cumparatorului sunt cele prevazute in Anexa nr.6K1, Anexa nr.6K2, Anexa nr.6V1, Anexa nr.6C1, Anexa nr.6 din Caietul de sarcini.*

*3.2. Valoarea contractului este de .X. euro”.*

La art.4 “Conditii si termen de realizare”:

*“4.1. Termenul de realizare a lucrarilor conform cerintelor din Cap.2 Anexa nr.1 din Caietul de sarcini si a documentatiei este de 14 luni de la inceperea lucrarilor.*

*4.2. Lucrarile vor fi precedate de intocmirea graficelor de realizare, semnate de ambele parti.*

*4.3. Lucrarile vor incepe in maxim 10 zile lucratoare de la semnarea contractului.”*

La art.8 “Receptia”:

*“8.2. La terminarea lucrarilor de dezafectare a fiecarei sectii de productie oprite si de ecologizare a zonelor respective, se incheie Procese verbale de receptie preliminara semnate de Executantul lucrarii, proiectant si Beneficiar.*

*8.3. La expirarea perioadei de garantie de 24 de luni de la semnarea Procesului verbal de receptie preliminara a ultimei sectii dezafectate, se incheie Proces Verbal de receptie finala, semnat de ambele parti."*

Având în vedere aceste prevederi contractuale se reține că **SC .X. SA** nu a avut intenția de a vinde ca atare clădirile din caietul de sarcini pentru realizarea de operațiuni taxabile, ci în scopul de a fi dezmembrate și dezafectate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Valoarea contractului de vânzare - cumpărare comercială nr. .X./07.11.2007 a fost facturată în totalitate de către **SC .X. SA** către SC .X. SA în perioada decembrie 2007 – ianuarie 2009, ultima factură fiscală fiind emisă în data de 05.01.2009, în condițiile în care lucrările de dezafectare, demolare clădiri, sortare deșeuri reciclabile, etc nu erau încheiate, fapt demonstrat de procesul verbal de predare amplasament nr..X./06.02.2009, prin care a fost predată secția Calcinata 1.

Se reține că **SC .X. – .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă, în regim de taxare inversă, în perioada decembrie 2007 –septembrie 2008, conform facturilor din anexa nr.57 aflată la pagina nr.39 în dosarul contestației, în baza contractului menționat mai sus, aplicând prevederile art.160 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, utilizând contul 707 „*venituri din vânzarea mărfurilor*” fără a fi efectuate articole contabile care să presupună încărcări și descărcări ale gestiunii de mărfuri.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2009, încheiat de organele de inspecție fiscală care a vizat perioada anterioară, s-a constatat ca facturile emise de S.C. .X. S.A cu aplicarea masurilor de simplificare catre S.C. .X. SA, in baza contractului nr. .X./07.11.2007, in suma de .X. lei in anul 2007 si in suma de .X. lei in perioada 01.01.2008 - 30.09.2008, consemnand in fapt o livrare de active (sectii de productie) nu se incadrau in prevederile referitoare la aplicarea masurilor de simplificare, conform reglementarilor legale, pentru aceste tranzactii aplicandu-se regimul normal de taxa pentru diferenta facturata dintre valoarea cladirilor prevazuta in contract si valoarea sumelor inscrise in facturile emise pana la data de 31.12.2007 in regim de taxare inversa, stabilind TVA de plata in suma de .X. lei prin colectarea TVA aferenta sumei de .X. lei facturata in perioada 01.01.2008 - 30.09.2008.

Contestatia formulata de contribuabil impotriva acestor constatari a fost respinsa ca neintemeiata prin Decizia nr..X./26.02.2010 a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. , iar actiunea introdusa in instanta a fost respinsa prin sentinta nr..X./2012 a Curtii de Apel .X. ramasa irevocabile prin Decizia nr..X. din 04.04.2013 pronuntata de Inalta Curte de Justitie si Casatie.



În susținerea contestației formulate împotriva deciziei de impunere care face obiectul prezentei contestații, societatea a prezentat următoarele documente: Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.11.2007, Oferta comerciala a S.C. .X. SA, Protocolul nr..X./29.10.2007 pentru realizarea lucrării “Vanzare deseuri reciclabile catre ofertantul care le recupereaza prin dezafectare capacitati de productie”, facturile emise dupa data de 01.10.2008, aferente contractului nr..X./07.11.2007, procesele verbale de dezmembrare si sortare anexate facturilor cu cantitatile de deseuri rezultate, procese verbale de scoatere din functiune a mijloacelor fixe, Hotararea AGA nr.3/26.08.2005, Decizia Consiliului de Administratie nr..X./26.07.2005, Autorizatia de desfiintare nr..X./02.08.2006, Acord de mediu nr..X./31.07.2006, - Aviz de gospodarie a apelor nr..X./30.06.2006, Proces verbal de predare amplasament a sectiilor “Caustica1 si Caustica 2” din data de 21.11.2007, Proces verbal de predare amplasament a sectiei “Var1” din data de 13.10.2008, Proces verbal de predare amplasament a sectiei “Calcinata 1” din data de 03.02.2009.

Din analiza acestor documente se reține ca cele patru facturi in suma de .X. lei emise in perioada 01.10 2008 - 05.01.2009 catre SC .X. SA, in baza contractului nr..X./07.11.2007, cu aplicarea masurilor de simplificare, au reprezentat in fapt facturarea unui rest al contravalorii contractate pentru livrarea spre dezafectare de sectii de productie oprite, facturi emise in aceleasi conditii ca si cele din perioada anterioara datei de 01.10.2008.

S.C. .X. S.A. a incheiat contractul de vânzare - cumpărare comerciala nr. .X. /07.11.2007 cu SC .X. SA, CUI .X. avand ca obiect conform pct. 2.1 din acesta “Vanzare deseuri reciclabile catre cumparatorul care le recupereaza prin dezafectarea capacitatilor de productie oprite ”.

Conform punctului 2.3 din contractul de vânzare - cumpărare mentionat, vanzatorul se obliga sa vanda, iar cumparatorul se obliga sa cumpere deseuri reciclabile in sortimentele si cantitatile prezentate in anexele caietului de sarcini, datele inscrise in acesta reprezentand estimari privind cantitatile de deseuri reciclabile prevazute a rezulta din “Dezafectarea capacitatilor de productie oprite - sectiile : Caustica 1, Caustica 2, Var 1 si Calcinata 1”. Valoarea stabilita prin contract a fost justificata in baza documentului denumit “Oferta comerciala ”, valoarea materialelor estimate ce rezulta din dezafectare fiind in suma de .X. euro iar cheltuielile cu manopera estimate a se efectua de catre SC .X. SA pentru dezafectarea capacitatilor de productie oprite a fost in suma de .X. euro, urmand ca profitul brut rezultat din calcule, in suma de .X. euro, sa fie distribuit intre S.C. .X. S.A. (suma de .X. euro) si SC .X. SA (suma de .X. euro); In baza protocolului nr. .X./29.10.2007 oferta contractuala a fost majorata la suma de .X. euro cu plata unui avans de 10% in maxim 10 zile de la semnarea contractului. Pentru suma de .X. euro stabilita prin contract, S.C. .X. S.A a emis catre SC .X. SA, facturi in suma echivalenta de .X. lei, cu aplicarea masurilor de simplificare, din care .X. lei in anul 2007 si de .X. lei in perioada 01.01.2008 - 30.09.2008,

pentru care s-au facut constatari prin Raportul de inspectie fiscala nr. .X./31.07.2009.

In perioada 01.10 2008 - 05.01.2009, (data cand s-a emis ultima factura in valoare de .X. lei aferenta contractului nr. .X. / 07.11.2007), valoarea facturilor emise de S.C. .X. S.A. cu aplicarea masurilor de simplificare a fost de .X. lei, reprezentand de fapt, diferenta ramasa de facturat dintre valoarea contractului in suma echivalenta de .X. lei si sumele facturate pana la data de 30.09.2008.

Conform prevederilor contractului nr. .X./07.11.2007 de la punctul 4. si 8. lucrarile de dezafectare trebuiau sa se efectueze conform unor grafice de realizare, intocmite in prealabil si semnate de ambele parti, iar la terminarea lucrarilor de dezafectare a fiecarei sectii de productie oprite sa se intocmeasca Procese Verbale de receptie preliminara, semnate de Executant, Proiectant si Beneficiar.

Se reține că societatea nu a prezentat graficele si procesele verbale de receptie preliminara prevazute in contract ca documente justificative pentru derularea lucrarilor de dezafectare. De asemenea, in contabilitatea S.C. .X. S.A. nu au fost inregistrate facturi emise de catre SC .X. SA care sa reprezinte contravaloarea lucrarilor de dezafectare conform prevederilor contractului nr. .X. din data de 07.11.2007. Facturile emise pentru perioada verificata, contin in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor "mentiunea "C/v materiale principale rezultate in urma demolarii cf contr .X./07.11.07", la rubrica "Cantitate", este in scris cifra 1, iar pe facturi este in scrisa mentiunea "Taxare inversa".

Pentru aceste facturi s-au anexat "procesele verbale de dezmembrare si sortare anexate facturilor cu cantitatile de deseuri rezultate.", documente intocmite de SC .X. S.A. fara a fi contrasemnate si de responsabilii S.C. .X. S.A. si in care se specifica hotararea de a proceda la dezmembrarea si sortarea materialelor metalice din "dezafectarea halelor industriale ale .X. SA conform contractului nr. .X./07.11.2007 si achizitionate cu factura nr...." in care sunt inscrise cantitati de deseuri metalice deja obtinute, procesele verbale avand aceeasi data de intocmire cu data emiterii facturii. Nu se specifica in aceste procese verbale de dezmembrare, perioada de executie a lucrarilor si obiectivul dezafectat, modul de determinare si cantarire a cantitatilor de materiale recuperabile, piesele si subansamblele rezultate, locul de depozitare al acestora.

Valoarea facturilor carora li s-au aplicat masurile de simplificare (taxare inversa) a fost inregistrata in contul de venituri "707 Venituri din vanzarea marfurilor" fara a fi efectuate inregistrari contabile care sa presupuna incarcari si descarcari ale gestiunii de marfuri.

De asemenea, se reține că S.C. .X. S.A. nu a prezentat documente care sa probeze modul de detinere al materialelor recuperabile (avize, fise de magazie) care sa fi rezultat din dezafectare sau predarea cantitatilor de materiale industriale reciclabile rezultate in urma dezafectarii la magazie, procesele verbale de scoatere din functiune a mijloacelor fixe prezentate enumereaza

mijloace fixe majoritatea incorporate (fixate) in sectii, din care nu rezulta data si modul efectiv de scoatere din functiune, denumirea si cantitatile de subansamble si piese obtinute, predarea la magazie a acestora si nici procesele verbale care sa justifice data si modalitatea de dezafectare si a produselor tranzactionate facturate in perioada 01.10.2008 - 05.01.2009.

Prevederile art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, impun ca obligație pentru S.C. .X. S.A. să conducă evidență contabilă pentru vânzările de deșeuri reciclabile, organizată pe grupe de deșeuri, așa cum acestea sunt reglementate de OUG nr.16/2001.

De asemenea, în conformitate cu Ordinul nr.265/2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, precizeaza la art.17 urmatoarele:

*“ (1) Deținătorul va preda deșeurile industriale reciclabile agenților economici specializați, autorizați pentru valorificare, prin act de transmitere a proprietății încheiat în condițiile legii, pe baza documentelor de proveniență, conform art. 5 lit. c) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001, aprobată și modificată prin Legea nr. 465/2001.*

*(2) Deținătorul va anexa la documentele de însoțire a mărfii și **documentul de proveniență a deșeurilor**, prin care se face dovada că el a rezultat din activitatea proprie a agentului economic, și anume: prin procesul de producție, prin activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de utilaje și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casări de mijloace fixe, obiecte de inventar, ambalaje etc.*

*(3) Prin documente de proveniență, conform art. 5 lit. c) din ordonanță, se înțelege:*

*a) **fișa de magazie a gestiunii de deșeuri**, semnată și ștampilată de directorul agentului economic - pentru deșeurile rezultate din procesele de producție, din activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de piese și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casări de obiecte de inventar, ambalaje etc.;*

*b) **procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe** (cod 14-2-3/Aa), semnat și ștampilat de directorul agentului economic;*

*c) **procesul-verbal de declasare a unor bunuri materiale** (cod 14-2-3/Aa), semnat și ștampilat de directorul agentului economic.*

*(4) **Agenții economici specializați, autorizați pentru valorificarea deșeurilor industriale reciclabile, sunt obligați să solicite deținătorilor, la cumpărare, documentele de proveniență menționate la art. 17 alin. (3) din norme pentru deșeurile predate.**”*

Având în vedere prevederile de mai sus, se reține faptul că bunurile pentru care se aplică măsurile de simplificare sunt deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora și material lemnos, bunuri pentru care societatea trebuie să dețină **documentele de proveniență a acestora**.

Societatea contestatoare nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației graficele de realizare a lucrărilor de dezmembrare, dezafectare, fișele mijloacelor fixe demolabile, procesele verbale de recepție preliminară a secțiilor dezafectate pentru punerea în aplicare a obiectului din contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./07.11.2007, documente care sunt prevăzute a fi întocmite conform art.4 și 8 din contract.

Concluzia organelor de inspecție fiscală este susținută și de faptul că în esență s-au vândut cladirile, **secțiile Caustica 1, Caustica 2, Var1 și Calcinata 1, adică active complete conform proceselor verbale de predare amplasament din data de 21.11.2007, 13.10.2008 și 03.02.2009**, operațiune economică care nu se încadrează începând cu data de 01.01.2008, în prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de afirmația contestatoarei potrivit căreia nu era necesară îndeplinirea unor condiții suplimentare și ulterioare pentru a opera transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.11.2007 se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

Potrivit art.1294 din Codul Civil *“Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.”*, iar prin contractul de vânzare-cumpărare, vânzătorul transmite cumpărătorului un drept asupra unui bun, în speță **SC .X. SA** se obligă să vândă prin dezafectarea capacităților de producție oprite deșeurii reciclabile către SC .X. SA, în schimbul unui preț.

Se reține că potrivit art.1313 din Codul Civil *“Vânzătorul are două obligații principale, a preda lucrul și a răspunde de dânsul.”*, vânzătorul, în speță **SC .X. SA**, are obligația principală predarea lucrului, în speță a deșeurilor reciclabile obținute prin dezafectarea utilajelor, rețelelor tehnologice, prin demolarea clădirilor și a celorlalte obiecte aferente secțiilor iar organele de inspecție fiscală au constatat că **SC– .X. SA** a predat SC .X. SA clădiri, active complete, respectiv secțiile Caustica 1, Caustica 2, Var 1 și Clacinata, astfel cum rezultă din documentele de la dosarul cauzei.

Se reține că potrivit pct.2.6. din Contractul de vânzare-cumpărare mai sus precizat, principalele lucrări necesare pentru realizarea obiectivului, adică

pentru livrarea deșeurilor, sunt dezafectarea utilajelor, a rețelelor tehnologice, demolarea clădirilor și a celorlalte obiecte aferente secțiilor iar societatea contestatoare a predat către cumpărător clădiri, active complete și nu deșeuri reciclabile, așa cum se prevede în contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.11.2007, această operațiune economică nefiind încadrată în prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privin Codul fiscal.

Totodată, se reține că potrivit art.969 din Codul Civil, *Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante*. coroborat cu cele ale art.970 din același act normativ *Convențiile trebuie executate cu bună-credință. Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-însele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat, de la care părțile nu se pot sustrage.

Se reține că principiul de drept "*pacta sunt servanda*" care constituie principiul obligativității contractului între părți prevăzut de art.969 din Codul Civil, consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea.

De asemenea, se reține că potrivit doctrinei, contractul are drept efect nașterea obligației, în speță vânzarea deșeurilor reciclabile, iar executarea exactă a acesteia, în speță, predarea deșeurilor prin dezafectarea utilajelor, demolarea clădirilor, etc, constituie scopul în vederea căruia părțile au încheiat respectivul contract, astfel încât dacă executarea obligației asumate prin încheierea contractului nu se efectuează întocmai, scopul contractului nu se îndeplinește.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia "*Chiar dacă prin absurd, în baza raționamentului total eronat al organului fiscal, ar fi fost o operațiune de livrare de clădire, chiar și pentru dezafectare, fiind o livrare de clădire veche – aceasta este definită de Codul Fiscal ca operațiune scutită de TVA, în baza prevederilor art.141 alin.(2) lit. "f" din Codul Fiscal, aspect ignorat cu bună știință de echipa de inspecție fiscală în mod evident (...)*", cu adresa nr. A\_SLP 2583/10.02.2016, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere, răspunsul transmis cu adresa nr. .X./18.02.2016 fiind în sensul că:

"Prevederile de la litera " f " a alineatului (2) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au intrat în vigoare la data de 01.01.2007 prin Legea nr.343/2006 de modificare și completare a Codului fiscal, iar la alineatul (3) al art.141 se mai prevede că:

*" (3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme."*

Având în vedere multitudinea de situații și tipuri ale tranzacțiilor de clădiri și construcții, negociate și inițiate pe baza de contract sau aflate în derulare, prin Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

au fost prevăzute în perioada mai multe posibile tratamente fiscale în funcție de circumstanțele stării de fapt în legătură cu aceste tranzacții.

În speța în cauză, privind derularea tranzacțiilor prevăzute prin contractul nr. .X./ 07.11.2007 cu S.C. .X. S.A. s-a constatat că nu au fost respectate condițiile contractuale stabilite între părți din contractul de vânzare-cumpărare deșeuri reciclabile nr..X./07.11.2011 și nu s-au prezentat documente care să susțină modul efectiv de realizare a tranzacțiilor de livrare deșeuri recuperabile. S-a constatat că facturile emise cu aplicarea măsurilor de simplificare în derularea acestui contract nu au reprezentat livrarea de deșeuri reciclabile ci livrarea în fapt de construcții.

În perioada verificată, 01.10.2008 – 05.01.2009 au fost emise facturi în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre valoarea totală în sumă de .X. lei a contractului nr. .X./ 07.11.2007 și sumele de .X. lei facturate în regim de taxare inversă în anul 2007 și de .X. lei facturate în perioada 01.01.2008 – 30.09.2008, în condițiile în care formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător nu au fost îndeplinite până la 1 ianuarie 2008.

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală în legătură cu tranzacțiile derulate în baza contractului încheiat sub nr. .X./ 07.11.2007 cu S.C. .X. S.A. s-a concluzionat că acestora le sunt incidente prevederile Normelor metodologice de la punctul 82 alin.(10) dat în aplicarea art. 160 referitor la măsurile de simplificare, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu prevederile de la litera “f” a alin.(2) art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

La punctul 82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se explicitează exact situația de fapt a speței:

*“(10) În cazul livrărilor de clădiri, părți de clădire sau terenuri de orice fel pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător sunt îndeplinite după data de 1 ianuarie 2008 inclusiv, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv.”*

Echipele de inspecție fiscală menționează și faptul că aceleași constatări ale organelor de inspecție fiscală privind modul efectiv de derulare a operațiunilor până la data de 30.09.2008, prevăzute în contractul nr. .X./07.11.2007 și modul de colectare de către organele de inspecție fiscală până la aceeași dată a TVA aferentă acestor operațiuni, cuprinse în Raportul de inspecție fiscală încheiat anterior sub nr. .X./31.07.2009, au mai fost contestate de către S.C. .X. S.A. făcând obiectul Deciziei nr. .X. din 26.02.2010 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de respingere ca neîntemeiată a

contestației formulate, decizie rămasă definitivă prin sentința nr..X./2012 a Curții de Apel .X. și irevocabilă prin Decizia nr..X./04.04.2013 pronunțată de Înalta Curte de Justiție și Casație, îmbrăcând forma de putere de lucru judecat."

Astfel, susținerea contestatarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei aferentă veniturilor facturate pentru perioada **01.10.2008-05.01.2009** cu referire la contractul vânzare-cumparare comercială nr..X./07.11.2007, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**8. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor emise către .X. reprezentând livrări de bunuri și suma de .X. lei reprezentând cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil stabilite ca urmare a preluării din Procesul Verbal încheiat în data de 02.08.2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce nici argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, S.C. .X. S.A. în perioada martie-aprilie 2010 a emis către societățile din Grecia .X. două facturi în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.A. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii celor două facturi, fiind considerată livrare scutită de taxa pe valoarea adăugată.

În urma analizei raportului VIES, transmis de Compartimentul de schimb de informații, s-a constatat că pentru partenerul din Grecia codul de înregistrare în scopuri de TVA înscris pe cele două facturi nu a fost valid în anul 2010.

Având în vedere prevederile OMFP nr. 1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza art. 128 alin.1 și alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

S-a constatat că în Registrul de evidență fiscală prezentat de reprezentanții S.C. .X. S.A. nu a fost înscrisă diminuarea pierderii fiscale rămasă de recuperat din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani în ordinea înregistrării la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, la data de 30.09.2011, în baza constatărilor din Procesul Verbal încheiat în data de 02.08.2011 de reprezentanții Gărzii Financiare Secția Județeană .X..

Totodată, s-a constatat că Registrul de evidență fiscală prezentat nu este întocmit în conformitate cu prevederile art.5 din OMFP nr.870/2005, întrucât nu permite identificarea și controlul operațiunilor efectuate pentru determinarea impozitului pe profit cuprins în declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Astfel, în registrul de evidență fiscală au fost înscrise în anii 2008 - 2011 sume la rândul privind „Alte cheltuieli nedeductibile” fără a se preciza care sunt operațiunile ce compun acest fel de cheltuieli și simbolul contului în care au fost înregistrate respectivele operațiuni, fiind prezentate liste cu operațiuni înregistrate ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil anexate la Registrul de evidență fiscală, în care nu a fost regăsită suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2008 în baza contractului de asistență juridică nr. .X./31.10.2006 încheiat cu „Birou Cabinet Ardeias Liviu”.

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

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

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.*

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



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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250

*Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că deși S.C. .X. S.A. contestă impozitul pe profit și TVA, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

Pe cale de consecință, cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere faptul că S.C. .X. S.A. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**9. În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA în cunatum de .X. lei stabilită suplimentar de plată prin actul administrativ fiscal contestat, se reține că potrivit considerentelor prezentei decizii pentru TVA stabilită suplimentar organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca neîntemeiată pentru TVA în suma de .X. lei și respingerea ca nemotivată pentru TVA în sumă de .X. lei.**

**Astfel ca o consecință, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere,
- .X. lei – penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie și în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) și lit. (b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere,
- .X. lei – penalități de întârziere.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./31.08.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma de .X. lei, reprezentând TVA.**

**3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva măsurii nr.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015 respectiv, prin care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate cu suma de **.X. lei**.

**4. Constatarea** necompetenței Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva măsurilor nr. 2 și nr. 3 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./31.08.2015 și transmiterea acesteia către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ de soluționare competent.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**