



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,  
București, CP 050741  
Tel:+021 319 97 54  
Fax: +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA NR. 000/2019**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**societatea X**  
**inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000/2018**

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.000/2018, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2018 asupra contestației formulate de societatea **X**.

**Societatea X** contestă:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei impozit pe profit;
  - 000 lei accize;
  - 000 lei TVA,
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și accizelor;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **societatea a depus completări la contestația formulată inițial**, astfel:

- prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019;
- prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019.

Totodată, prin contestația formulată societatea X a solicitat **susținerea orală** a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, respectiv Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018, care a avut loc la conform procesului verbal încheiat și anexat la dosarul contestației.

**Prin completarea la contestație înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019** societatea solicită ca în ceea ce privește TVA colectată aferentă premiilor și TVA colectată aferentă accizelor organul de soluționare a contestației să aibă în vedere adresa nr.000/2019 ce reprezintă un punct de vedere emis de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor la solicitarea societății. De asemenea, invocă prevederile art.5 și art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de societatea X.

***I. Prin contestația formulată și completările la contestație împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr.000/2018, respectiv Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 emise de organele de inspecție fiscală, respectiv de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:***

**1. Referitor la cheltuielile cu ambalajele pentru care s-a transferat responsabilitatea către Y (denumită în prezenta decizie Z) și W (denumită în prezenta decizie Q) și TVA aferentă,** societatea susține că urmare faptului că a introdus ambalaje pe piața națională în perioada 2012-2016, potrivit prevederilor art.9 alin.(1) lit-b) din OUG nr.196/2005 avea obligația de plată la Fondul pentru mediu a contribuției reglementată, de 2 lei/kg pentru diferența dintre cantitățile deșeurilor de ambalaje corespunzătoare obiectivelor minime de valorificare, incinerare cu recuperare de energie sau prin reciclare și cantitățile de deșeurilor de ambalaje efectiv valorificate, incinerate cu recuperare de energie sau reciclate.

În ceea ce privește gestionarea ambalajelor societatea invocă prevederile HG nr.621/2005, abrogată prin Legea nr.249/2015, prin care se reglementează modul de realizare a obiectivelor minime de valorificare ca fiind individual sau prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului (OTR), operatori care doar preiau responsabilitatea operatorilor economici care introduc pe piață ambalaje și care încheie contracte cu colectori și recilatori autorizați de către Agenția Națională pentru Protecția Mediului.

În ce privește modul de realizare a obiectivelor minime de valorificare individual acesta este prevăzut la art.16 alin.(2) lit.a) din OUG nr.38/2016 fiind posibilă îndeplinirea numai începând cu luna iulie 2016, iar art.26 alin.(3) din HG nr.621/2005 (abrogat prin Legea nr.249/2015-art.16 alin.(5)) impune condiția ca operatorii economici care nu își îndeplinesc într-un an în totalitate obiectivele minime de valorificare individuală sunt obligați să încheie contracte cu OTR.

Societatea susține că având în vedere specificul activității, respectiv că produsele ajung în general la consumatorul final nu exista posibilitatea gestionării în mod individual astfel că a încheiat contractul 000/2008 cu Z, valabil pe perioada ianuarie 2011-ianuarie 2016 și contractul nr.000/2016 cu Q, valabil pentru perioada februarie 2016 – decembrie 2016, operatori autorizați conform prevederilor OMM nr.2742/2011. Acest act normativ, înlocuit prin OMM nr.932/2016, prevede utilizarea de către OTR a unor contracte model, inclusiv practicarea de tarife, astfel că societatea nu a avut posibilitatea să negocieze prevederile acestor contracte sau să introducă clauze adiționale cum ar fi punerea la dispoziție de alte documente justificative (altele decât cele prevăzute de lege și de contractul standard) din care să reiasă trasabilitatea deșeurilor până la recilatorul final.

Astfel, societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu Z și Q, actele adiționale la acestea, facturile emise de cei doi OTR, rapoarte lunare emise de Z și Q privind modul de realizare a obiectivelor de valorificare și reciclare.

Contestatară susține că prezentarea rapoartelor lunare este suficientă pentru a face dovada prestării serviciilor de preluare a responsabilităților deoarece doar aceste documente erau prevăzute în contractele model

încheiate ca fiind documente care fac dovada preluării efective a responsabilităților privind reciclarea/valorificarea deșeurilor de ambalaje.

De asemenea, societatea susține că prezentarea acestor rapoarte lunare este suficientă în conformitate cu prevederile art.25 lit.b) și art.26 Ordinului nr.578/2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru Mediu care prevede că OTR are obligația să transmită operatorilor cu care a încheiat contracte situația cu cantitățile de deșeuri de ambalaje valorificate/incinerate, document care prin Ordinul nr.1503/2017 a fost standardizat. Astfel, societatea susține că nu a avut obligația să dețină documente justificative privind prestarea serviciilor de reciclare/valorificare de către operatorul reciclator/valorificator final întrucât scopul încheierii contractelor cu Z și Q nu a fost reciclarea/valorificarea deșeurilor de ambalaje ci transferarea responsabilităților pentru îndeplinirea obiectivelor de reciclare/valorificare.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au aflat în eroare când au constatat că trebuia să dețină și alte documente decât situația cu cantitățile de deșeuri de ambalaje valorificate/incinerate, precum și faptul că această situație ar fi apărut în cazul în care societatea ar fi optat să realizeze obiectivele anuale de reciclare în mod individual, așa cum prevede art.24 lit.e) din Ordinul 578/2006.

De asemenea, arată că în cazul unei inspecții din partea Administrației Fondului de Mediu la OTR care ar fi considerat ca fiind suficiente contractele și rapoartele lunare societății nu i s-ar fi impus nicio obligație de plată suplimentară la Fondul de Mediu pentru cantitatea de ambalaje introduse pe piață și pentru care s-a transferat responsabilitatea.

Totodată, contestatara nu este de acord cu constatarea potrivit căreia în contracte, la pct.4.7, exista o clauză referitoare la posibilitatea societății de verifica modul în care prestatorul (Z) își îndeplinește obligațiile asumate, fapt care nu s-a întâmplat niciodată, deoarece consideră că această clauză oferă o posibilitate și nu constituie o obligație legală. Mai mult, societatea nu se poate substitui Administrației Fondului de Mediu sau oricărei autorități responsabile cu verificarea activității OTR-urilor nedeținând expertiza și resursele umane necesare.

Un alt element care face dovada că obiectul contractelor cu OTR a fost de transfer al responsabilității este acela că tarifele percepute de OTR-uri s-au raportat la cantitățile de ambalaje introduse pe piață de către societate în luna respectivă și nu la cantitatea de deșeuri de ambalaje efectiv reciclată/valorificată în condițiile în care tarifele sunt unice. Astfel, potrivit OUG nr.196/2005 OTR-urile aveau obligația plății contribuției de unde reiese că era în sarcina acestora să facă dovada reciclării/valorificării efective.

În ceea ce privește perioada ianuarie-noiembrie 2015 în care Z a comunicat 0 kg cantitate de ambalaje în numele societății și pentru care societatea a fost obligată la plata sumei de 000 lei se arată că aceasta sumă s-a stabilit în urma unui control al Administrației Fondului de Mediu la nivelul Z,

precum și faptul că a fost revendicată de către societatea X de la Z, creanța fiind admisă în cadrul procedurii de insovență deschisă în Dosar nr.000/2016.

Totodată, societatea invocă prevederile OUG nr.39/2016 în sensul că se prevede expres că în cazul în care se transferă responsabilitatea unor OTR societatea nu va mai plăti nicio contribuție la Fondul pentru Mediu indiferent dacă se constată de către Administrația Fondului de Mediu că respectivele cantități nu au fost efectiv valorificate/reciclate.

Astfel, societatea susține că a prezentat documente care justifică prestarea efectivă a serviciilor, precum și necesitatea acestora astfel că sunt deductibile cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

**De asemenea, invocă prescripția pentru sumele stabilite pe anul 2011**, susținând că Decizia nr.000/2011 a Comisiei Fiscale Centrale nu a fost publicată și nu poate produce efecte. În susținere invocă jurisprudența internă, respectiv Decizia nr.000/2017 emisă de Curtea de Apel C și Decizia 000/2018 a Tribunalului A.

**În ceea ce privește TVA** pentru care nu s-a acordat drept de deducere societatea susține că organele de inspecție fiscală au invocat drept motive neprezentarea de către societate a documentelor care să facă dovada trasabilității deșeurilor de ambalaje și nu se face dovada prestării efective a serviciilor de reciclare deseuri de către Z și Q.

Societatea reiterează faptul că a achiziționat servicii de transfer de responsabilitate cu privire la realizarea obiectivelor minime de valorificare/reciclare deșeurilor de ambalaje și nu a achiziționat servicii de reciclare/valorificare deșeurilor de ambalaje.

În ceea ce privește faptul că aceste servicii nu sunt în scopul realizării de operațiuni taxabile societatea susține că desfășoară exclusiv activități care sunt în sfera TVA, care dau drept de deducere pentru TVA astfel că, raționamentul organelor de inspecție fiscală este contrar logicii reglementărilor fiscale naționale și ale UE.

Astfel, consideră că documentele prezentate, respectiv rapoartele lunare întocmite de OTR-uri al cărui model este agreat și de către instituțiile acreditate în domeniu justifică prestarea serviciilor de transfer al responsabilității pentru atingerea obiectivelor minime anuale de reciclare/valorificare a deșeurilor de ambalaje și nu poate fi contestat atât timp cât este reglementată activitatea OTR-urilor.

De asemenea, se arată că în cazul în care aceste OTR-uri nu își desfășoară activitatea în conformitate cu legislația aplicabilă, jurisprudența CJUE recunoaște dreptul de deducere a TVA chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval (cazul PPUH, C-126/14 Sveda, C-432/15 Bastova).

**Prin completarea la contestație, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019**, societatea susține următoarele:

- prezintă în susținere prevederile art.26 lit.b) din Ordinul nr.578/2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru Mediu conform cărora o situația lunară transmisă de OTR în care sunt menționate cantitățile de deșeuri de ambalaje valorificate este suficientă pentru a face dovada prestării serviciilor de transfer de responsabilitate. De asemenea, arată că începând cu anul 2018 acest document a fost standardizat;
- prezintă în susținere un răspuns al Administrației Fondului pentru Mediu în anexa 3, potrivit căruia societatea nu mai este obligată să obțină și facă dovada reciclării/valorificării efective a deșeurilor de ambalaje. Invocă în susținere prevederile art.72 alin.(1) lit.c) din același act normativ în sensul că pe documentele care justifică trasabilitatea deșeurilor de ambalaje nu se înscrie denumirea operatorului care a introdus pe piață ambalaje, precum și Ordinul 2742/2011 înlocuit de Ordinul 932-481/2016-Anexa 2;
- reiterează faptul că a mai fost verificată anterior și organele de inspecție fiscală au constatat că societatea prestatoare Z și-a îndeplinit obligațiile.

**2. În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei aferentă reîncadrării discount-urilor ca fiind servicii**, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au motivat reîncadrarea discount-urilor ca fiind servicii nefiind astfel respectate principiile prevăzute la art.6 din Codul de procedură fiscală.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au reîncadrat parțial discount-urile în categoria serviciilor prestate de distribuitor în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care prevederile alin.(5) al acestui articol precizează expres că se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe de unde reiese că nu se poate aplica în cazul TVA.

Referitor la reîncadrarea efectuată societatea prezintă argumentele:

- reducerile comerciale se acordă sub formă de procent din achizițiile efectuate de distribuitor și conduce implicit la generarea de avantaje economice, beneficii și profituri. Deci nu este îndeplinită prima condiție de aplicarea a prevederilor art.11 din Codul fiscal care prevede că tranzacția analizată *„nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri”*,
- contractele prin care s-au acordat reducerile comerciale sunt derulate în aceleași condiții (procentul de 000% fiind neschimbat în ultimii 10 ani) și pe perioade îndelungate astfel că nu se poate vorbi de generarea *„artificială”* sau *„conjuncturală”* a unei situații fiscale speciale;
- lipsește *„situația fiscală mai favorabilă”* avându-se în vedere că prin acordarea acestor reduceri comerciale nu se creează o situație mai favorabilă față de situația prezentată de organele de inspecție fiscală, deoarece:
  - societatea ar fi fost pusă în situația în care, la nivelul fiecărei luni, prin Decontul de TVA să colecteze TVA în quantum mai mare și toți distribuitorii ar fi trebuit să emită factura corespunzătoare de servicii în același quantum cu

reducerea acordată aplicând și cota de TVA corespunzătoare, rezultând astfel o sumă de TVA în cuantum identic, deductibilă 000% în Decontul de TVA;

- suma TVA colectată suplimentar s-ar fi compensat în totalitate cu suma TVA deductibilă rezultând aceeași TVA de plată la bugetul de stat;

-prezintă un exemplu sugestiv pentru o lună din anul 2015 concluzionând că în mod similar, în oglindă, fiecare dintre distribuitori ar fi avut aceeași sumă de plată lunară la bugetul de stat deoarece cu aceeași sumă cu care s-ar fi majorat TVA deductibilă din factura de achiziții de la societate s-ar fi majorat și TVA colectată în urma emiterii facturii de servicii.

Totodată, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat nici prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal deoarece în raportul de inspecție fiscală nu s-a motivat reîncadrarea, iar în urma discuției finale organele de inspecție fiscală nu au prezentat nicio explicație privind „*elementele relevante și mijloacele de probă*”.

Contestatara susține că din punct de vedere al cronologiei nu există concordanță între momentul acordării discount-ului și cel al efectuării unor „*activități*” de către distribuitor din moment ce efortul investițional efectuat de distribuitor este înaintea începerii relației contractuale cu societatea X, în timp ce ulterior, de-a lungul derulării contractului de distribuție se poate vorbi despre activități curente ale distribuitorului care țin cont și de păstrarea aceluiași nivel al standardelor logistice.

De asemenea, societatea invocă în susținere sezonalitatea accentuată a vânzărilor de bere/cidru arătând că nu există o corespondență între „*remunerarea*” prin discount și presupusele „*activități*” desfășurate în mod continuu și uniform de către distribuitori în vederea respectării condițiilor pentru discount-ul de bază. În susținere invocă Hotărârile CJUE emise în cazul C-520/14 Gemeente Borsele și C-16/93 Tolsma- pct.14.

Ca urmare, societatea susține că discount-ul constituie un tot unitar negociat cu distribuitorul cu statut preferențial, astfel că nu se poate discuta despre o serie de discount-uri distincte ci de o reducere global condiționată de respectarea obligațiilor/recomandărilor/bunelor practici asumate în cadrul contractului de distribuție.

Contestatara arată că nu intervine în mod imperativ în organizarea activității distribuitorului și nu solicită prestații suplimentare ci doar respectarea unor sarcini specifice relațiilor de distribuție susținând că este o practică comună în parteneriatele de distribuție ca o parte dintre discount-uri să fie legate de conformarea cu standardele specifice nivelului de distribuție sau de obligații contractuale cum sunt: plata la timp, ridicarea la timp a produselor, extinderea rețelei de distribuție, furnizarea promptă a informațiilor specifice relației/pieței etc.

De asemenea, societatea susține că un indiciu important care susține utilizarea conceptului de discount este modul de calcul ca procent din valoarea acestor achiziții.

Față de constatarea potrivit căreia o parte a discount-ului (DT1, DT3, DT4) a fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind servicii, contestatara arată:

- **în ce privește condițiile de realizare a serviciilor de distribuție (DT1)** aceasta reprezintă un mijloc de impulsioneare a vânzărilor („000% din numărul total de clienți în teritoriu de distribuție deservit”) care conduce la volume de vânzări superioare și reduceri direct proporționale, extinderea ariei de distribuție nu se poate încadra ca fiind un serviciu.

Recomandările „*adaptarea numărului și funcțiunilor personalului cu atribuții comerciale*” și „*adaptarea capacităților economice*” sunt de natură să asigure un standard acceptabil de profesionalism necesar colaborării de lungă durată cu societatea, subdimensionarea ar conduce la neprofesionalism al distribuitorului. Societatea susține că nu a impus ca un anumit număr de angajați ai distribuitorului să efectueze sarcini de serviciu exclusiv pentru desfășurarea în bune condiții a contractului de distribuție cu aceasta.

Bunele practici privind „*asigurarea unor spații profesionale*” și „*implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă*” sunt legate de manipularea și depozitarea unei mărfi deja achiziționate de distribuitor pentru care distribuitorul își asumă toate riscurile aferente revânzării, gestionării, depozitării, transportului, manipulării, colectării de numerar în urma revânzării etc.

- **în ce privește condițiile privind echipamentele comerciale (DT3)**, societatea arată că în relația de distribuție a produselor comercializate în mod uzual societatea pune la dispoziția comercianților en-detail sau horeca diferite echipamente/instalații/bunuri cu funcție de suport de marketing pentru produsele comercializate. Societatea susține că în sensul legislației TVA punerea la dispoziție a unor astfel de echipamente nu reprezintă prestări servicii asimilate ci sunt legate de activitatea economică de distribuție. În susținere invocă Exemplul 2 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal și arată că aceste servicii cad în mod firesc în sarcina distribuitorilor nefiind servicii autonome, iar cuantificarea acestora este legată de volumul de vânzări principale și nu în funcție de alte repere calitative sau cantitative.

- **referitor la condițiile privind modul de comunicare a informațiilor DT4**, contestatara arată că este firesc ca producătorul să fie încunoștințat periodic despre activitatea de distribuție, activitatea pieței și statutul/poziția distribuitorului cu scopul de a asigura coordonarea între ciclul de producție și cel de distribuție, buna gestionare și îmbunătățirea permanentă a funcției de distribuție. De asemenea, se arată că informațiile au fost valorificate în vederea stimulării vânzărilor de produse având ca impact maximizarea profiturilor pentru producător și pentru distribuitor prin evitarea situațiilor de lipsă de stoc sau exces de stoc.

Societatea arată că prin condiționarea parțială a acordării discount-ului de obținerea unor astfel de informații se crează responsabilizarea distribuitorului.

Totodată, susține că ansamblul tuturor condiționărilor sunt în beneficiul activității distribuitorului și producătorului, aceste condiții nefiind cuantificabile, neputând fi tratate individual, iar discount-ul trebuie analizat ca un întreg neputându-se efectua descompunerea acestuia.



Referitor la împărțirea artificială a tranzacțiilor societatea invocă în susținere cauza C-000/96 HH.

Totodată, societatea enumeră importanța fiecărei condiționări de acordare a discount-urilor din perspectiva creșterii volumelor de vânzări:

- obiectivul de aprovizionare de către clienți ai distribuitorului este element de bază pentru atingerea obiectivelor de volum asigurând dimensiunea orizontală a pieții;
- prin nivelul de stoc se previne scăderea vânzărilor cauzate de lipsa de stoc, iar respectarea stocului de către distribuitor conduce la o alimentară constantă a pieții;
- în baza informațiilor comunicate sunt create programe de dezvoltare a vânzărilor pentru a atinge obiectivele de volum, acestea nu se referă la studii de piață;
- echipamentele comerciale au rol decisiv în vânzarea produselor ;
- nerespectarea planificării săptămânale de încărcare poate conduce la dezechilibre de stoc.

Totodată, societatea susține că distribuitorii au fost supuși unor inspecții fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF care au confirmat că discount-ul primit de la societatea X este corect fapt ce contravine prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală. În susținere invocă jurisprudența CJUE în cauza C-000/14 II și JJ.

De asemenea, contestatara invocă prevederile art.4 din Legea nr.321/2009 susținând că modificarea legislativă este menită să elimine o situație comercială anormală în care un comerciant, cumpărător al unor bunuri de la furnizor nu este compatibil cu prestarea de servicii de orice natură în legătură cu comercializarea ulterioară a respectivelor bunuri.

Societatea invocă faptul că reîncadrarea tranzacției a fost efectuată numai din punct de vedere al TVA fără a se efectua reîncadrarea și din punct de vedere al impozitului pe profit, prin urmare se confirmă că diminuarea veniturilor impozabile cu suma reprezentând discount de bază acordat distribuitorilor a fost corect efectuată, iar cifra de afaceri netă raportată în situațiile financiare luând în calcul reducerea comercială a fost stabilită corect.

Societatea susține că reducerea de preț se încadrează în categoria „*remizelor*” așa cum este definită la pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009, respectiv pct.76 di OMFP nr.1802/2014 și nu este de acord cu faptul că operațiunea de acordare de discount-uri nu a fost reîncadrată și din punct de vedere al impozitului pe profit, caz în care s-ar fi generat majorarea veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile.

Având în vedere că discount-urile reprezintă în fapt remunerația pentru un serviciu prestat de către distribuitori susține că trebuie să se recunoască dreptul de deducere a acestor „*servicii*” și invocă în susținere cauza C-000/14 II și JJ.

Astfel, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au constatat că aceste servicii nu au fost prestate nu există temei legal pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă „*prestărilor de servicii*” apărute ca urmare a recalificării tranzacțiilor desfășurate.

Chiar dacă aceste servicii nu ar fi fost efectuate societatea susține că jurisprudența CJUE Cauza C-000/95 KK se opune cazurilor în care ajustarea bazei de impozitare nu poate fi realizată în acele cazuri în care contrapartida este reprezentată de o prestare de servicii și această prestare nu a fost efectuată. Astfel, și în situația în care serviciile nu ar fi fost prestate având în vedere tranzacția de tip barter dintre părți societatea este îndreptățită să-și ajusteze baza de impozitare cu suma prestărilor care nu ar fi fost efectuate de către distribuitori.

Ca urmare, având în vedere că:

- nu s-a generat o situație mai favorabilă;
- forma economică din contracte este de reducere comercială și este acceptată de părți;
- discount-urile au fost confirmate de inspecțiile fiscale efectuate la distribuitori;
- cele 5 condiționări reprezintă recomandări sau bune practici și nu sunt activități suplimentare celei de distribuție, având ca scop stimularea vânzărilor;
- discount-ul nu poate fi separat cele 5 condiționări neputând fi cuantificate și tratate și nu pot avea tratamente separate;
- necesitatea reîncadrării acestora și din punct de vedere al impozitului pe profit;
- interzicerea de către legiuitor a facturării unor servicii legate de bunurile achiziționate de un comerciant;
- chiar dacă ar fi fost o prestare de servicii societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA, în cazul neprestării acestora fiind îndreptățită la ajustarea bazei impozabile aferentă livrărilor efectuate, solicită anularea măsurii de reclasificare a discount-urilor acordate distribuitorilor.

**3. În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei aferentă premiilor acordate**, societatea susține că organele de inspecție fiscală au tratat superficial situația de fapt și au încadrat operațiunea comercială în prevederile art.128 alin.8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în prevederile art.270 alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct.9 lit.b) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.7 alin.(10) lit.b) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara arată că a derulat o serie de campanii promoționale în scop de reclamă și publicitate către consumatorii finali în cadrul cărora a oferit premii (bere, desfăcătoare de bere, articole vestimentare, autoturisme, vacanțe, produse electronice etc.) care nu pot fi considerate livrări de bunuri, iar prin sintagma „*fără a se limita la acestea*” societatea înțelege că este la latitudinea fiecărui organizator de campanie promoțională să decidă tipul de produs pe care dorește să îl ofere.

Susuține că pentru fiecare campanie promoțională scopul de reclamă rezultă din:

- fiecare regulament oficial de promoție care se referă la o anumită marcă de bere sau cidru comercializată de societate (exemplu Anexa 3.1.) ;
- toate premiile acordate în cadrul campaniilor au fost inscripționate cu denumirea și logo-ul mărcii de bere sau cidru care a făcut obiectul campaniei.

Contestatară susține că în raportul de inspecție fiscală există erori materiale, cum sunt:

-există mai multe categorii de premii pentru care se menționează eronat că „*nu pot fi utilizate în legătură cu bunurile achiziționate de la societate pentru participarea la promoție (mărci de bere sau cidru)*” și anume: desfăcător, geantă termoizolantă, halbe, pahare, ladă frigorifică etc;

-pentru multe categorii de premii valoarea bunurilor achiziționate de la societate pentru participarea la promoție este dată de un interval reprezentat de valoarea minimă (o doză de bere) până la valoarea maximă (o navetă de bere), iar comparația efectuată de organele de inspecție fiscală a avut în vedere întotdeauna valoarea minimă și nu valoarea maximă.

Referitor la argumentația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia valoarea bunurilor acordate sub formă de premii este mai mare decât valoarea vânzărilor bunurilor societatea susține că poate demonstra contrariul și prezintă valorile bunurilor acordate ca premii și valoarea vânzărilor în cadrul a doua campanii promoționale cum sunt „*B*” și „*D*”.

De asemenea, invocă în susținere adresa nr.000/2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice care confirmă tratamentul fiscal al TVA aplicat de societate, precum și faptul că nu au fost respectate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală.

**4. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând accize pentru cidru marca E**, societatea invocă Regulamentul (CEE) nr.2658/87 privind nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun susținând că, clasificarea tarifară a mărfurilor se realizează în conformitate cu Regulile Generale Interpretative (RGI) și, în special cu Notele Explicative ale SA (NESA) și NENC și orice altă reglementare națională poate avea rol orientativ în clasificarea tarifară a bunurilor.

În ceea ce privește Sistemul armonizat (NESA) pentru produsele încadrate la poziția SA 22.06, societatea aduce următoarele precizări:

-la pct.1 din cadrul NESA aferente poziției 22.06 cidrul de mere este definit ca o „*băutură alcoolică obținută prin fermentarea sucului de mere*” fără a se face vreo referire la proveniența alcoolului din produsul finit, nu introduce obligativitatea ca acesta să provină din fermentarea merelor și nici nu interzice adaosul de zahăr/glucoză înainte de fermentare;

- interpretarea reglementării nu este confirmată de prevederea din cadrul NESA „*se clasifică la această poziție, dacă li s-a adăugat alcool sau dacă conținutul în alcool a fost crescut printr-o a doua fermentație, atât timp cât își păstrează caracterul de produse care se clasifică la această poziție*”, această abordare, respectiv clasificarea la poziția tarifară aferentă băuturii fermentate cu condiția

ca aceasta să nu își piardă caracteristicile a fost confirmată de către CEJ în cauza C-000/08 și C-000/000/14.

Astfel, societatea susține că, atât timp cât este permis adaosul de alcool după fermentare, precum și creșterea conținutului de alcool prin a doua fermentare cu condiția păstrării caracterului (gust, miros, aparență) de cidru, implicit este permisă creșterea conținutului de alcool (fortificarea) prin folosirea siropului de glucoză în timpul fermentației așa cum este cazul produsului cidru E care își păstrează caracterul (gust, miros, aparență) de cidru, fapt dovedit de analizele de laborator efectuate de societatea F așa cum au fost transmise ca anexa la adresa nr.000/2018 a DGV.

Cu toate acestea, contestatara arată că autoritățile vamale au ales să ignore reglementările legale în materie de clasificare tarifară în ciuda faptului că această prevedere nu se regăsește în normele legale în materie și, atât timp cât această condiție nu este specificată în mod direct în legislația în vigoare nu poate fi utilizată în procesul de determinare a unei clasificări tarifare.

De asemenea, susține că nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală care face referire la „*proporția semnificativă*” a alcoolului provenit din alte plante decât merele în condițiile în care nu există o limită superioară sau inferioară a acestuia în prevederile legale aplicabile în materie de clasificare tarifară, adaosul de glucoză în procesul de fermentație fiind permis în orice proporție cu condiția ca produsul să nu își piardă caracteristicile organoleptice distincte.

Referitor la constatarea potrivit căreia administrația vamală din Bulgaria are același punct de vedere ca al DGV privind clasificarea tarifară a produsului cidru de mere marca E, societatea nu este de acord cu aceasta întrucât:

- prin adresa nr.000/2018 a DGV Bulgaria se menționează „*caracteristicile băuturii fermentate din mere sunt date de adăugarea de arome unei baze fermentate*”, afirmație care este eronată întrucât semifabricatul „*baza de mere fermentată și filtrată*” are deja caracteristicile organoleptice de produs fermentat din suc de mere fără a conține aditivii menționați, aceștia se adaugă ulterior finalizării procesului de fermentare cu rolul de a stabili produsul și nu cu rolul de a transforma un produs cum este cidrul într-un produs „copie” a cidrului;
- declarația „*putem accepta*” exprimă o posibilitate a autorității din Bulgaria rezervându-și dreptul de a putea reveni asupra opiniei prezentate;
- concluzia din paragraful final precizează existența ITO pentru produse clasificate ca cidru în care alcoolul provine și din alte surse decât fermentarea sucului de mere/perce, precum și recomandarea ca pentru elucidarea clasificării tarifare a cidrului, DGV să se adreseze Comisiei Europene cu atribuții în acest sens.

În susținere societatea invocă definiția cidrului așa cum este prezentată în Codul de bună practică emis de Asociația Europeană a Cidrului și Vinului (AICV) și arată că adaosul de zaharuri este permis, atât înainte, cât și după fermentare, neexistând sintagma „*numai*” în cadrul definiției ceea ce conduce la concluzia că AICV nu exclude încadrarea tarifară a cidrului marca E la poziția NC 2206.00.51.

Pastrarea caracterului de cidru a fost dovedită prin prezentarea rezultatelor analizelor de laborator efectuate de Laboratorul de încercări acreditat de RENAR și ANSVSA al societății F astfel că, atât timp cât produsele achiziționate intracomunitar reprezentând băuturi fermentate din suc de mere la care s-au adăugat doar câteva substanțe, fără ca acestea să modifice caracteristicile organoleptice specifice cidrului, rezultă că acest produs rămâne clasificat drept cidru sub codul NC 2206.00.51.

În ceea ce privește afirmația din adresa DGV conform căreia Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia nu constituie cadrul legal pentru clasificarea tarifară a mărfurilor societatea susține că în privința încadrării cidrului din punct de vedere al accizelor sunt incidente prevederile pct.11 alin.(3) și (5) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, rezultă din textul legii că încadrarea la codurile NC 2206.00.51, 2206.00.31 și 2206.00.81 nu poate exclude posibilitatea adaosului de zahăr înainte de fermentare.

Ca urmare, societatea susține că adresa DGV își fundamentează încadrarea cidrului E la codul NC 2206.00.39/59 în detrimentul codului utilizat de societate NC 2206.00.51 pe faptul că s-a efectuat adaosul în cadrul procesului de fermentație de alte surse de zaharuri decât mărul (sirop de glucoză).

Totodată, societatea invocă vicii de procedură cum sunt:

- susține că nu i-a fost comunicat de către autoritățile publice conținutul cererilor de analiză, întocmite de Biroul Vamal G în care era consemnat un cod tarifar susceptibil diferit de cel declarat și nici conținutul exemplarului nr.1 din Certificatele de analiză 456, 457, 458, 459, 460 și 461 prin care înțelege că s-a propus un cod tarifar diferit față de cel declarat;
- în raportul de inspecție fiscală nu se menționează existența vreunui document emis de autoritatea vamală în care codurile tarifare să fie aprobate, rămânând deci la stadiul de propunere astfel că la baza aplicării accizelor nu stă o clasificare tarifară emisă de autoritatea abilitată în acest sens;
- în raportul de inspecție fiscală se invocă eronat că au avut loc verificări la sediul societății, atât timp cât nu s-a primit un act încheiat în urma acestor verificări, fiind doar prelevate probe în anul 2015 din cele 6 sortimente de cidru marca E conform proceselor verbale de prelevare, în urma cărora nu s-a comunicat societății că există suspiciuni din partea autorităților vamale privind încadrarea tarifară a produsului.

Societatea invocă prevederile art.17 din OPANAF nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor și arată că neluarea de către Biroul vamal G a niciunei măsuri pentru marfa supusă analizelor de laborator la momentul comunicării exemplarului 2 al certificatului de analiză denotă faptul că nu se impunea luarea unor astfel de măsuri, astfel prin lipsa unei decizii contrare

produsul cidru E a fost încadrat corect la codul tarifar NC 2206.00.51 cu acciză aplicabilă zero.

De asemenea, contestatara susține că în urma solicitării de către Biroul vamal de interior H a multiple documente cu privire la procesul tehnologic al produsului cidru E nu a emis o decizie contrară confirmând astfel încadrarea tarifară efectuată de societate.

Societatea invocă în susținere adresa nr.000/2017 prin care a solicitat Biroului Vamal de Interior I prelevarea de probe de cidru E în vederea efectuării analizelor de laborator însă răspunsul instituției a fost în sensul că nu poate da curs cererii având în vedere că produsele ce fac obiectul achizițiilor intracomunitare nu se supun procedurilor de prelevare de probe sub supraveghere vamală ci doar cele fabricate în antrepozite fiscale.

Totodată, societatea susține că nu se califică nici pentru efectuarea de demersuri în vederea obținerii unei Încadrări Tarifare Obligatorii (ITO), acestea fiind obligatorii numai față de titularul de decizie și de autoritățile vamale din statele membre ale UE, astfel că legislația ar trebui să se aplice uniform, respectiv pentru produse similare, identice. Clasificarea tarifară stabilită de autoritățile vamale din alte state membre trebuie să aibă cel puțin un rol orientativ pentru autoritățile vamale din alte state membre. În susținere prezintă 4 ITO obținute de societatea X pentru produse similare cu produsul cidru E și invocă cauza C-000/03 - societatea O v societatea P.

Ca urmare, societatea susține că în avizul de inspecție fiscală nu este indicat faptul că se va verifica și acciza pentru băuturi fermentate spumoase motiv pentru care susține că, potrivit prevederilor art.122 alin.(7) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, măsura dispusă de organele de inspecție fiscală este nulă de drept.

De asemenea, contestatara susține că există erori materiale în calculul accizelor, respectiv:

1. Includerea în calculul accizei și a altor produse asupra cărora organele vamale nu au prelevat probe și deci asupra cărora nimeni nu s-a pronunțat cu privire la încadrarea tarifară sau din punct de vedere al accizelor, cum sunt.

-E K (cod material 48427);

- E L Doza Carton 35x15 cl (cod material 50846).

Cele două produse sunt îmbuteliate diferit față de cele asupra cărora s-au efectuat analize de laborator și au caracteristici esențiale cum este nivelul suprapresiunii ce nu permit asimilarea cu cele 6 produse încadrate tarifar și care ar necesita o expertizare distinctă prin analize de laborator specifice.

2. Includerea în calculul accizei și a altor produse similare asupra cărora organele vamale au prelevat probe însă fabricate de un alt producător decât J Bulgaria și anume X Slovakia și asupra cărora DGV nu s-a pronunțat cu privire la încadrarea tarifară , cum sunt:

-E K 000cl x 000 doza - 000 hl;

- E L 000x000 cl RO sticlă – 000 hl ;

-E M 000x000 cl RO doză – 000 hl;  
- EN 000x000 cl doza – 000 hl .

TOTAL

000 HL

3. Din certificatul de analiză nr.000/2016 referitor la produsul E M 000x000 cl – 000% alcool (cod material 48185) acesta nu exprimă o încadrare tarifară propusă de DGV ci doar posibilitatea încadrării la NC 2206.00.39 dacă suprapresiunea este de minim 1,5 bari, respectiv la codul NC 2206.00.59 dacă suprapresiunea este mai mică de 1,5 bari. Astfel arată că în buletinul de analiză se menționează măsurarea unui nivel al suprapresiunii de 1,5 bari, fapt ce ar determina conform propunerii DGV încadrarea la NC 2206.00.39 și implicit aplicarea cotei de accize pentru băuturile fermentate spumoase.

4. Organele de inspecție fiscală au considerat eronat că produsele E îmbuteliate în sticlă, pentru care s-au prelevat probe și a fost propusă clasificarea la codul tarifar 2206.00.39, se încadrează în categoria băuturi fermentate spumoase, respectiv:

2015 sticlă 2206.00.39 – accize 213,21;

2015 doză 2206.00.59 – accize 47,38;

2016 sticlă 2206.00.39 – accize 48,38;

2016 doza 2206.00.59 – accize 396,84.

În susținere invocă prevederile art.206<sup>12</sup> din Legea nr.571/2003 și ale art.351 din Legea nr.227/2015 care prevăd că pentru ca un produs să fie încadrat în categoria băuturi fermentate ce pot fi clasificate ca fiind spumoase trebuie să aibă presiunea mai mare de 3 bari or, aceste produse au presiunea de 1,5 bari.

De asemenea susține că produsele conțin același lichid fiind doar îmbuteliate diferit astfel organele de inspecție fiscală au procedat eronat când au clasificat diferit din punct de vedere al accizelor aceeași băutură pentru care variază doar modalitatea de îmbuteliere.

5. Nu este prezentată adresa nr.000/2018 depusă la organele de inspecție fiscală, dată ca răspuns la adresa DGV nr.000/2018, prin care sunt combătute punctual și precis considerentele DGV privind susținerea încadrării tarifare propuse.

**Prin completarea la contestație înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019**, societatea solicită a se avea în vedere Legea nr.13/2019 pentru aprobarea OUG nr.89/2018 prin care se modifică art.351 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind preluate prevederi din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora se vor lua în considerare clasificările tarifare stabilite de autoritățile vamale astfel că produsele marca E se încadrează la pct.3.1.1. și 3.2.1. din Anexa 1 la Titlul VIII din Codul fiscal, acciza fiind o lei.

De asemenea, invocă Nota de fundamentare pentru adoptarea Legii nr.13/2019 care prezintă motivele pentru care nu s-a aplicat unitar legislația în

ceea ce privește cidru de mere și este de părere că inclusiv pentru produsele comercializate în perioada 2015-2016 trebuie aplicată definiția în forma actualizată întrucât aceste modificări au rolul de a aduce clarificări asupra modului de interpretare a prevederilor legale și de a modifica tratamentul accizelor pentru produsul cidru de mere.

**Prin completarea la contestație înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019**, societatea susține că pentru produsele E K, îmbuteliat în sticle și doze, E N îmbuteliat în sticle și doze și E M îmbuteliat în sticle și doze autoritățile competente din Belgia au emis Informații Tarifare Obligatorii (ITO) valabile începând cu 1 aprilie 2019 conform cărora aceste produse se clasifică la codul NC 2206 00 51 – Cidru de mere și cidru de pere.

Societatea reiterează faptul că ITO-urile sunt obligatorii pentru autoritățile vamale din statele membre UE doar față de titularul de decizie și, cu toate acestea, legislația ar trebui să se aplice uniform sau clasificarea tarifară stabilită de statele membre ar trebui să aibe un rol orientativ pentru autoritățile din alte state membre și invocă cauza C-000/03 societatea O v societatea P.

Astfel, susține că produsele analizate de organele de inspecție fiscală sunt identice cu produsele pentru care au fost emise ITO-uri.

**5. TVA în sumă de 000 lei aferentă accizelor**, societatea invocă prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale art.286 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și ale pct.30 alin.4) din HG nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal susținând că accizele ar fi trebuit incluse în baza de impozitare doar în situația în care ar fi refacturat către clienți valoarea acesteia.

Prin stabilirea de TVA aferentă accizei se produc efecte contrare obiectivului vizat prin sistemul comun de TVA conform căruia taxa nu poate fi în sarcina furnizorului ci trebuie suportată de consumatorul final.

De asemenea, invocă prevederile art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal susținând că impozitele și taxele se includ în baza de impozitare în măsura în care acestea sunt încasate efectiv de la client, normele de aplicare a Codului fiscal prezintă un exemplu în care aceste taxe sunt incluse în baza de impozitare.

Totodată, arată că acest exemplu nu poate fi aplicat societății deoarece acciza stabilită suplimentar nu va putea fi recuperată ulterior prin refacturare astfel că nici TVA aferentă accizei nu va putea fi recuperată.

În susținere invocă jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-317/94 Elida Gibbs– pct.24, cauza C-000/12 GG și C-000/12 FF.

De asemenea, societatea arată că din motivele prezentate solicită anularea integrală a deciziei de impunere și, adițional, pe cale de consecință solicită și anularea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând



dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018.

**Prin completarea la contestație înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019** societatea solicită ca în ceea ce privește TVA colectată aferentă premiilor și TVA colectată aferentă accizelor organul de soluționare a contestației să aibă în vedere adresa nr.000/2019 ce reprezintă un punct de vedere emis de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor la solicitarea societății. De asemenea, invocă prevederile art.5 și art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018 emise de organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:**

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată:2011-2016

S-a constatat că în anul 2008 societatea a încheiat Contractul nr.000 cu societatea X (Z) având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

Conform prevederilor pct.6.1 din contract pentru realizarea serviciilor legate de gestionarea și raportarea informațiilor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje introduse pe piața națională, pentru contractarea serviciilor de valorificare/reciclare și pentru dreptul de utilizare a mărcii „R” prestatorul va primi o sumă rezultând din formula „*Suma = Cantitatea de ambalaje, pe tip de material, pusă pe piață de beneficiar \* preț unitar pe tip de ambalaj, din care se scade contravaloarea cantității de ambalaje reciclate de către beneficiar*”.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, respectiv contract, acte adiționale, facturi, adrese lunare privind modul de îndeplinire a obiectivelor de valorificare și reciclare întocmite de Z, a rezultat că adresele lunare privind îndeplinirea obiectivelor de valorificare și reciclare sunt emise pe propria răspundere fără a avea atașate alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de valorificare a deșeurilor de ambalaje.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a justificat cu documente trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există cazuri, cum este de exemplu: în perioada ianuarie-noiembrie 2015 societatea Z a comunicat 0 kg ambalaje reciclate, fapt ce reprezintă un indiciu important în ceea ce privește modul formal de întocmire a adreselor lunare.

De asemenea, s-a constatat că deși la pct.47 din contract se prevede posibilitatea societatea X să verifice modul în care prestatorul își îndeplinește obligațiile asumate acest fapt nu s-a întâmplat niciodată.

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu face dovada prestării efective a serviciilor de valorificare deșeurilor de ambalaje astfel că aceste cheltuieli în sumă de 000 lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în anul 2016 societatea a încheiat Contractul nr.000 cu societatea S (Q) având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

În justificarea cheltuielilor societatea a prezentat aceleași documente, iar din analiza acestora organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a prezentat și alte documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare cheltuielile cu aceste servicii 000 lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: 01.01.2012 – 31.12.2016

**1. Având în vedere contractele încheiate cu societățile Z și Q** având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit, societatea nu a prezentat documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare, astfel că nu justifică existența faptului generator nefăcând dovada că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA sumă de 000 lei, respectiv:

- 000 lei – aferentă tranzacțiilor cu societatea Z;
- 000 lei – aferentă tranzacțiilor cu societatea Q.

**2. S-a constatat că în perioada 2012-2016 societatea a acordat către clienți-societăți de distribuție discount-uri în valoare de 000 lei, TVA aferentă fiind în sumă de 000 lei.**

Din analiza contractelor prezentate au rezultat următoarele:

Contract valabil pe perioada ianuarie 2012- iunie 2015 – Discount de 000% din valoarea fiecărei facturi emise de vânzător cumpărătorului, care se compune din:

- 000% pentru condiții de livrare la cumpărător și pentru o cantitate de produs comandată și livrată (DT1);
- 000% pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare (DT2);
- 000% pentru modul de transmitere a informațiilor privind piața Distribuitorului și relațiile sale comerciale (DT3);
- 000% pentru respectarea condițiilor de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului (DT4);
- 000% pentru respectarea planului săptămânal de încărcare, aferent volumelor lunare planificate de către cumpărător și comunicate vânzătorului (DT5).

Din analizarea condițiilor de acordare a discount-urilor a rezultat:

- DT 1 -este acordat pentru anumite volume de produse și este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT2 -este acordat pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare deci, este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT3 -este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT4 – este acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT5 – este acordat pentru respectarea de către distribuitor a planului săptămânal de încărcare, aferent volumelor lunare planificate de către cumpărător și comunicate vânzătorului, fiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X.

Contract valabil pe perioada iulie 2015- decembrie 2016 – Discount de 000% din valoarea fiecărei facturi emise de vânzător cumpărătorului, care se compune din:

- 000% pentru condiții de realizare a serviciilor de distribuție a produselor (capacitate și servicii de depozitare, logistică și de deservire clienți) (DT1);
- 000% pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni (DT2);
- 000% pentru respectarea condițiilor privind echipamentele comerciale (DT3);
- 000% pentru modul de comunicare a informațiilor (DT4);
- 000% pentru respectarea planului săptămânal de încărcare (DT5).

Din analiza condițiilor de acordare a discount-urilor a rezultat:

- DT 1 -reprezintă o remunerare acordată Distribuitorului pentru prestarea unor servicii în beneficiul societatea X, cum sunt: adaptarea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale,

adaptate condițiilor și obiectivelor economice și implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă;

- DT2 -este acordat pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare deci, este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;

- DT3 -este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;

- DT4 – este acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare, evidență gestiune și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;

-DT5 – este acordat pentru respectarea de către distribuitor a planului săptămânal de încărcare, care va fi 000% din totalul volumului de produse previzionat pentru luna respectivă a se achiziționa de către distribuitor de la vânzător, fiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X.

#### **Din analiza discount-urilor acordate a rezultat:**

În ce privește Contractul valabil pe perioada ianuarie 2012 – iunie 2015:

- DT3 și DT 4 – discount-uri care nu sunt acordate în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător, reprezentând în fapt o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul vânzătorului, respectiv comunicarea informațiilor privind piața distribuitorului și relațiile sale comerciale și servicii de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului;

- DT1, DT2 și DT5 reprezintă discount-uri în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător.

În ce privește Contractul valabil pe perioada iulie 2015- decembrie 2016:

-DT1, DT3 și DT4 discount-uri care nu sunt acordate în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător, reprezentând în fapt o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul vânzătorului, respectiv adaptarea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale, adaptate condițiilor și obiectivelor economice, implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă, comunicarea informațiilor privind piața distribuitorului și relațiile sale comerciale și servicii de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului;

-DT2 și DT5 reprezintă discount-uri în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada 2012-2016, pe lângă discount-urile analizate societatea a acordat și alte categorii de reduceri comerciale denumite „bonusuri” în legătură cu volumul de marfă achiziționat de distribuitori de la vânzător, precum și cu volumul de marfă achiziționată de la societatea X și vândută de distribuitori către clienții acestora, astfel:

- bonus pentru performanță în volum de vânzări pe categorii de produse în funcție de ambalaj (SKU) în piață, între 000% și 000%;
- bonus pentru performanță în activitatea de vânzări , între 000% și 000%.

Totodată, s-a constatat că societatea are încheiate contracte și cu alte categorii de clienți, respectiv hypermarketuri (T, AA, BB etc.). Din analiza contractelor încheiate cu T și AA au rezultat următoarele:

societatea X are calitatea de furnizor pentru bunurile livrate și calitatea de client pentru serviciile primite și către acești clienți acordă următoarele reduceri comerciale:

Către T: reducere la prețul de listă, reducere suplimentară pentru produse aflate în promoție, remiza anuală pentru client Key Account, remiză lunară, risturnă logistică.

Către AA:discount comercial, remiză generală lunară, risturn volum, bonus volum excepțional.

Serviciile primite de societatea X constau în:

- de la T: servicii logistice, de promovare, de dinamică comercială, marketing;
- de la AA: servicii logistice și de promovare a imaginii și mărcii furnizorului.

Din analiza facturilor fiscale a rezultat că discount-urile (DT1, DT2, DT3, DT4 și DT5) sunt evidențiate distinct pe facturile de livrare, cu semnul minus și sunt purtătoare de TVA aferentă. Ca urmare, prin facturarea acestor reduceri comerciale acordate societatea nu a inclus în baza de impozitare a TVA contravaloarea reducerilor diminuându-și valoarea TVA colectată conform prevederilor art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.286 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.31 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, având în vedere și dispozițiile pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul în care se acordă discount-uri direct în beneficiul clientului, la momentul livrării și nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau contrapartidă pentru o prestare oarecare este important modul în care acesta se acordă pentru a nu fi incluse în baza de impozitare, iar pe de altă parte aceste reduceri nu reprezintă reduceri reglementate de OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață.

Astfel, s-a constatat că prin acordarea acestor discount-uri societatea acoperă remunerarea unor servicii prestate în folosul său de către distribuitori,

caz în care datoria sa față de distribuitori a fost stinsă eronat prin acordarea de reduceri comerciale.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea discount-urilor DT3 și DT4 aferente contractului valabil pe perioada ianuarie 2012-iunie 2015, precum și a discount-urilor DT1, DT3 și DT4 aferente contractului valabil pe perioada iulie 2015-decembrie 2016, ca remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul societatea X. Astfel, a procedat la reîntregirea bazei de calcul a TVA cu valoarea serviciilor prestate de distribuitori care au fost facturate de societatea sub forma de discount-uri, stabilind TVA colectată în sumă de 000 lei.

### **3. S-a constatat că în perioada 2012-2016 societatea a achiziționat diverse produse care nu sunt comercializate în mod obișnuit pentru a fi acordate în cadrul campaniilor promoționale.**

Conform regulamentelor de desfășurare a campaniilor promoționale și situațiilor prezentate de societate a rezultat că pentru produsele acordate persoanelor fizice a reținut și virat către buget impozitul pe venit în conformitate cu prevederile art.77 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.110 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a dedus TVA pentru bunurile achiziționate și acordate drept premii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru bunurile acordate drept premii în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate în vederea vânzării sau nu sunt comercializate în mod obișnuit și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate pentru participarea la campanii promoționale avea obligația colectării TVA aferentă contravalorii premiilor fiind asimilate livrărilor de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.9 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.7 alin.(10) lit.a) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a stabilit TVA colectată în sumă de 000 lei.

### **ACCIZE în sumă de 000lei**

S-a constatat că în perioada 2015-2016 societatea a achiziționat și alte produse decât bere cum este băutura alcoolică marca E în cantitate de 000 hl (ambalată la doze de 000cl și la sticle de 000cl) de la producătorul J Bulgaria

care a încadrat acest produs în codul tarifar NC 22060051, pentru care nu se datorează accize în România.

Urmare unor suspiciuni cu privire la încadrarea tarifară a acestui produs la data de 2015 Biroul Vamal G a inițiat verificări și a prelevat probe din 6 transporturi pentru care au fost întocmite un număr de 6 procese verbale de prelevare.

De asemenea, urmare sesizării Direcției Generale a Vănilor – Direcția de Supraveghere și Control Vamal privind unele suspiciuni referitoare la încadrarea tarifară a unor produse achiziționate intracomunitar în regim suspensiv de accize Direcția Regională Vamală și Biroul Vamal G au inițiat verificări în urma cărora Laboratorul Vamal Central din cadrul Direcției Generale a Vănilor a emis certificate de analiză astfel:

- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016 pentru produsele cu concluzia „clasificare tarifară propusă /dacă este cazul): produsul se clasifică la codul NC 22.06.00.39 dacă suprapresiunea în cutie este minimum 1,5 bari, respectiv la codul NC 22.06.00.59 dacă suprapresiunea în cutie este mai mică de 1,5 bari”.

**Urmare solicitării de către Laboratorul Vamal Central a unui punct de vedere referitor la certificatele de analiză direcția de specialitate din cadrul Direcției Generale a Vănilor, prin Serviciul Tarif Vamal Integrat a confirmat aceste încadrări tarifare.**

Astfel, Direcția Generală a Vănilor a precizat:

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2015, cota de acciză este de 213,21 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2015, cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2016, cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr.227/2015 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2016, cota de acciză este de 396,84 lei/hl de produs.

În urma discuției tripartite dintre societate, organele de inspecție fiscală și reprezentanții Direcției Generale a Vămirilor, prin adresa nr.000/2018 Direcția Generală a Vămirilor a precizat „Clasificarea tarifară propusă a produselor analizate a fost la unul din codturile NC 22.06.00.39 sau 22.06.00.59, funcție de suprapresiunea măsurată”.

La formularea propunerii de clasificare tarifară s-au avut în vedere constatările:

Conform informațiilor de pe ambalajul produselor marca „E” acestea conțin: cidru (obținut din 000% suc de mere fermentat și glucoză), apă, sirop de glucoză-fructoză, acid malic, dioxid de carbon, metabisulfid de potasiu, diferite arome. Potrivit acestor informații rezultă că produsele sunt niște amestecuri dintre un ingredient denumit cidru și alte substanțe (apă, sirop, conservanți, arome, dioxid de carbon), iar ingredientul cidru, la rândul său, reprezintă un produs obținut dintr-un amestec de materii prime supuse fermentării, respectiv suc de mere în proporție de 000% și glucoză.

Din certificatele de analiză rezultă că alcoolul extras din probe provine atât din mere cât și din plante C4 (altele decât merele), iar alcoolul provenit din plante, altele decât merele, are o pondere semnificativă față de alcoolul provenit din fermentarea merelor. Având în vedere aceste aspecte produsele nu pot fi considerate băuturi obținute din fermentarea sucului de mere deoarece sucul de mere fermentat este numai o componentă a unuia dintre ingrediente, iar produsul conține alcool provenit din alte plante decât merele într-o proporție semnificativă.

În urma argumentelor și documentelor aduse în susținere de către societate Direcția Generală a Vămirilor a comunicat DGAMC, prin adresa nr.000/2018 că își menține punctul de vedere asupra clasificării tarifare propuse pentru produsul „cidru de mere E”.

Mai mult, pentru a analiza similitudinea produselor Direcția Generală a Vămirilor s-a adresat administrației vamale din Bulgaria primind răspunsul înregistrat la DGV sub nr.000/2018, în sensul că are același punct de vedere cu privire la încadrarea tarifară a produsului „cidru de mere E”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit accize astfel:

- pe anul 2015 – 000 lei (000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „cidru de mere E” ambalat la sticlă și 000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „cidru de mere E” ambalat la doză);
- pe anul 2016 – 000 lei (000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „cidru de mere E” ambalat la sticlă și 000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „cidru de mere E” ambalat la doză).

Astfel, în temeiul prevederilor art.206<sup>12</sup> alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.351 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit în sarcina societății **accize în sumă totală de 000 lei** pentru produsul „cidru de mere E”.



## **TVA aferentă accizei**

Având în vedere că pentru achizițiile de „cidru de mere E” ambalat la sticlă și doză, societatea datorează accize, în temeiul prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.286 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impozitare și au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de **000 lei**, din care:

- pe anul 2015 – 000 lei;
- pe anul 2016 – 000 lei.

## **ACCESORII**

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 s-a stabilit suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 s-a stabilit suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 s-au stabilit accesorii în suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și accizelor stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 s-au stabilit accesorii în suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

***III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:***

### **A. Aspecte procedurale**

**Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2011, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:**

Potrivit prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2011, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările 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”,*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului 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.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe sa curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată se reține că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2011, se precizează:

*“ART.35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.(5) lit.a) și b), alin.(14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.[...]”*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit pe anul 2011.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscală și obligația corelativă s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la

data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2012, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2013**.

**În ceea ce privește TVA pe luna decembrie 2011** sunt incidente prevederile art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei", și ale*

art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă."*

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 decontul de taxă se depune până la data de 25 ianuarie 2012, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2013**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, respectiv pentru depunerea decontului de taxă ar însemna sa nu se dea eficiența prevederilor art.35 și art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015 și TVA supusă verificării respectiv 01.12.2011 – 31.12.2015 **inspecția fiscală a început la anul 2017** și finalizată în anul 2018, iar Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000 a fost emisă în anul 2018.

Astfel, în perioada cuprinsă între 2017 – 2018, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.111 alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013 pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 și pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 2017 obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit și TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Argumentul contestatarii conform căruia dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2011 este prescris și conform prevederilor art.5 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd: „(4) *Ordinele și instrucțiunile pentru aplicarea unitară a prezentului cod se emit de ministrul finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod, datorate bugetului general consolidat, cu excepția bugetelor locale, se emit de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor locale, reglementate de prezentul cod, se aprobă prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice*” statuează actele normative care pot fi date în aplicarea Codului fiscal și care sunt opozabile autorităților și particularilor, invocând faptul că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.000/2011 nu a fost publicată și nu poate produce efecte nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în baza prevederilor Codului fiscal și a Normelor de aplicare a Codului fiscal și nu în baza unei decizii a Comisie Fiscale Centrale.

Având în vedere că aspectele procedurale nu au fost reținute în mod favorabil, organul de soluționare a contestației va proceda la analizarea pe fond a contestației.

## **B. Aspecte de fond**

### **B.1. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:**

**- 000 lei – impozit pe profit;**

**-000 lei - TVA,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit și TVA în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit:2011-2016;  
TVA : 2012-2016.

**În fapt**, în anul 2008 societatea a încheiat Contractul nr.000 cu societatea Y (Z) având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

Conform prevederilor pct.6.1 din contract pentru realizarea serviciilor legate de gestionarea și raportarea informațiilor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje introduse pe piața națională, pentru contractarea serviciilor de valorificare/reciclare și pentru dreptul de utilizare a mărcii „R” prestatorul va primi o sumă rezultând din formula „*Suma = Cantitatea de ambalaje, pe tip de material, pusă pe piață de beneficiar \* preț unitar pe tip de ambalaj, din care se scade contravaloarea cantității de ambalaje reciclate de către beneficiar*”.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, respectiv contract, acte adiționale, facturi, adrese lunare privind modul de îndeplinire a obiectivelor de valorificare și reciclare întocmite de Z, a rezultat că adresele lunare privind îndeplinirea obiectivelor de valorificare și reciclare sunt emise pe propria răspundere fără a avea atașate alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de valorificare a deșeurilor de ambalaje.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a justificat cu documente trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există cazuri, cum este de exemplu: în perioada ianuarie-noiembrie 2015 în care Z a comunicat 0 kg ambalaje reciclate, fapt ce reprezintă un indiciu important în ceea ce privește modul formal de întocmire a adreselor lunare.

De asemenea, s-a constatat că deși la pct.47 din contract se prevede posibilitatea societatea X să verifice modul în care prestatorul își îndeplinește obligațiile asumate acest fapt nu s-a întâmplat niciodată.

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu face dovada prestării efective a serviciilor de valorificare deșeurilor de ambalaje astfel că aceste cheltuieli în sumă de 000 lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în anul 2016 societatea a încheiat Contractul nr.000 cu societatea S (Q) având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

În justificarea cheltuielilor societatea a prezentat aceleași documente, iar din analiza acestora organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a prezentat și alte documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare, astfel pentru cheltuielile cu aceste servicii în sumă de 000 lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare

a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Conform celor constatate s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

**De asemenea, având în vedere contractele încheiate cu Z și Q** având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, societatea nu a prezentat documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare astfel că, nu justifică existența faptului generator nefăcând dovada că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA sumă de 000 lei, respectiv:

-000 lei – aferentă tranzacțiilor cu Z;

**-000 lei – aferentă tranzacțiilor cu Q.**

**În drept, pe perioada 2011-2015, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) 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”.*

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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 acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

*“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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute*

*de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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 [...].”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a acestora. Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile. deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a



serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

*“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”,*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016:

*„5. (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.*

*13. În aplicarea prevederilor art.25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, 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, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*„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”(...)*

Aceste prevederi au fost menținute și prin art.297 alin.(4) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

*“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

***(4) 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 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei

impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

De asemenea art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca:

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în folosul societății, legiuitorul făcând trimitere, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Prevederi similare se regăsesc la art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitarea acestuia.

De asemenea deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în funcție de perioada incidentă în cauză, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe baza de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speta.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile și a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile facturate de Z și Q contractate cu acestea prin care s-a

transferat responsabilitatea societății cu privire la îndeplinirea obiectivelor minime de valorificare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața națională.

Astfel potrivit prevederilor:

- HG nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, care stipulează că:

ART:16

„(1) Operatorii economici, persoane juridice române, sunt responsabili pentru întreaga cantitate de deșeuri generate de ambalajele pe care le introduc pe piața națională, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională;”

[...]

**(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:**

a) individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională;

**b) prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.**

[...]

- (4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(2) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora.”

**- art.26 din același act normativ prevede:**

“(3) Operatorii economici care, într-un an, nu își îndeplinesc în mod individual cel puțin obiectivele prevăzute la art.16 alin.(4) sunt obligați să își îndeplinească responsabilitățile prin intermediul unui operator economic prevăzut la art. 16 alin. (2) lit. b)”.

În același sens sunt și prevederile Legii nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, în vigoare pe anul 2016:

„ART:16

(1) Pentru îndeplinirea obiectivelor prevăzute la art.14, operatorii economici sunt responsabili să asigure gestionarea ambalajelor devenite deșeuri pe teritoriul național, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și

terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională;[...]

**(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:**

**a) individual**, prin colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje provenite din activitatea proprie sau preluate de la generatori sau deținători de deșeurii, stații de sortare, colectori autorizați, administrate prin intermediul operatorilor economici autorizați din punctul de vedere al protecției mediului pentru colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje;

**b) prin transferarea responsabilităților, pe bază de contract**, către un operator economic autorizat de autoritatea publică centrală pentru protecția mediului.

[...]

(4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(1) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora. [...]

ART. 17

(1) Operatorii economici care își îndeplinesc responsabilitățile potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.a), **operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b)**, autoritățile și instituțiile publice locale și operatorii economici care preiau deșeurile de ambalaje în vederea valorificării au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor informații privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

(2) Operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b) au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor, pe lângă informațiile prevăzute la alin.(1), și informații privind cantitățile de ambalaje, respectiv cantitățile de deșeurii de ambalaje pentru care au preluat responsabilitatea de la fiecare operator economic”.

De asemenea, conform art.9 alin.(1) lit.d) din OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu:

“(1) Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

d) o contribuție de 2 lei/kg, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională bunuri ambalate, care distribuie pentru prima dată pe piața națională ambalaje de desfacere, și de operatorii economici care închiriază, sub orice formă, cu titlu profesional, ambalaje, pentru diferența dintre cantitățile de deșeurii de ambalaje corespunzătoare obiectivelor minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare prevăzute în anexa nr.3 și cantitățile de deșeurii de ambalaje încredințate spre valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și valorificate prin reciclare;”

Totodată, conform prevederilor Ordinului nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu:

**“ ART. 21**

*(1) Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 2 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine:*

*a) operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, operatorilor economici care importă/achiziționează intracomunitar produse ambalate pentru utilizare/consum propriu, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor;*

*[...]*

**ART. 26**

***Operatorii economici prevăzuți la art.21 care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu o organizație prevăzută la art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:***

*a) să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale potrivit contractului încheiat;*

***b) să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, întocmită conform anexei nr. 3 la metodologie;***

*c) să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje totale și pe fiecare tip de material pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale prin contract, cantitățile de deșuri de ambalaje totale și din fiecare tip de material declarate de operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie ca valorificate prin reciclare, respectiv valorificate prin alte forme decât reciclarea și incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie”,*

Față de prevederile legale anterior citate operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea

produselor lor, responsabilitățile operatorilor economici putându-se realiza, fie individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională, fie prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.

Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 2 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor.

De asemenea, operatorii economici care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:

- să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția;

- **să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare;**

- să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția totală și pe fiecare tip de material, cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate sau incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie și cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate prin reciclare;

- să declare și să plătească anual, până la data de 25 a lunii ianuarie a anului următor celui în care s-a desfășurat activitatea, suma datorată, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr.196/2005, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru neîndeplinirea obiectivului anual de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje pentru care există obligația de a plăti.

Având în vedere cele stipulate prin Ordinul nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu ce reprezintă lege specială, se reține că „*Specialia generalibus derogant*” reprezintă o axiomă a dreptului în sensul că, atunci când, potrivit cu intenția legiuitorului, legea specială semnifică o derogare de la legea generală,

ea are prioritate. Totodată, ea este de strictă interpretare și nu poate fi aplicată prin analogie – *Exceptio est strictissimae interpretationis*. Noul Cod Civil interzice analogia în mod expres, la art.10.

Interpretarea sistematică impune lămurirea sensului unei norme în raport cu alte dispoziții, care pot fi diferite după felul normei (generale și speciale), știut fiind că, în principiu, *lex posteriori derogat priori*. Excepțiile sunt acele dispoziții legale în temeiul cărora anumite situații ce prevăd un grad de generalitate mai redus decât cel al normei de bază primesc o soluție diferită de a acesteia. Excepția se integrează în economia normei generale, reprezentând o dispoziție de natură a trasa limitele aplicării acesteia. Între regulă și excepție, exprimate în normele juridice există un anumit raport ce se exprimă prin adagiul *generalia specialibus non derogant, dar specialia generalibus derogant*. Sunt supuse acestei interpretări textele legale care conțin enumerări limitative, textele care prevăd prezumții legale sau textele legale care conțin excepții. Legea specială, fie anterioară, fie posterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând. Legea specială are preferință față de legea generală și exclude aplicarea acesteia cu privire la tot ceea ce reglementează în mod expres. Legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus nu se poate reține argumentul contestatarii potrivit căruia odată cu transferarea responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje nu mai avea nicio obligație cu privire la justificarea acestor servicii.

Se reține că prin încheierea de contracte privind transferul responsabilității referitor la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje societatea nu este absolvită de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale, astfel cum prevede art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: *“Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”*

Totodată, se reține că potrivit art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui “*, astfel încât dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, în mod corect s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contestatarii. Altfel spus, prin încheierea unui contract de transfer de responsabilitate nu poți obține avantaje fiscale dacă obiectul aceluși contract nu se realizează întrucât astfel s-ar goli de continut prevederile legale, acestea ar rămâne fără eficiență ceea ce ar contraveni ordinii constituționale.

Mai mult, prevederile legale speciale în materie stipulează expres care sunt obligațiile operatorilor care au introdus ambalaje pe piața internă și care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în



instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.621/2005, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că are obligația să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția și să urmărească modul de realizare a transferului de responsabilitate privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje prin solicitarea de la acesta a **Situațiilor privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare**, precum și să depună declarații lunare și anuale.

Într-adevăr, legea specială nu prevede prezentarea de către societate de documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la producătorul de deșuri până la valorificator sau operator care deține instalația de incinerare cu recuperare de energie, această obligație fiind valabilă numai în cazul valorificării/reciclării deșeurilor de ambalaje în mod individual. Însă, prin prezentarea de către operatorul economic autorizat a documentului „*Situația privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare*” în care trebuie inserate denumirea și codul operației de valorificare în fapt se justifică că au avut loc serviciile de valorificare/reciclare a deșeurilor din ambalaje, precum și cantitatea de ambalaje preluată/contractată, cantitatea de ambalaje reciclată, cantitatea de deșuri obținută și gradul de realizare a obiectivului anual de valorificare a deșeurilor de ambalaje.

De altfel, obligațiile prestatorului sunt stipulate chiar în contractele încheiate, respectiv Contractul pentru preluarea obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje precum și a obligațiilor de raportare a datelor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje nr.000/2008 încheiat cu societatea Z ce are ca obiect „*transferarea de la Beneficiar la Prestator a responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, respectiv a obligației de raportare a informațiilor privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje ce revin beneficiarului potrivit prevederilor HG nr.621/2005*”, de unde rezultă chiar din obiectul contractului că odată cu transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje s-a prevăzut și obligația de raportare a informațiilor privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje ce revin beneficiarului potrivit prevederilor HG nr.621/2005.

În același sens sunt și prevederile pct.1.1 din Contractul privind preluarea obligațiilor privind realizarea obiectivelor anuale de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, precum și a obligațiilor de raportare a datelor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje nr.000/2016 încheiat cu societatea Q.

Prin actul adițional nr.000 la Contractul nr.000/2008 încheiat cu societatea Z se modifică art.2 din contract referitor la obiectul contractului în

sensul că se include și mențiunea „**transmiterea către Beneficiar a datelor privind cantitățile de deșeuri de ambalaje valorificate și reciclate prin sistemul de valorificare și reciclare organizat și dezvoltat de Prestator.** Toate documentele prevăzute de lege în sarcina Beneficiarului incluzând declarații ce trebuie depuse la autoritățile competente [...] sunt și rămân în sarcina Beneficiarului”.

Totodată, în Contractul nr.000/2008 încheiat cu societatea Z se prevede:

4.4 „[...] Prestatorul se obligă să îndeplinească în numele Beneficiarului obiectivele anuale stabilite în Anexa 4 a HG nr.621/2005 prin organizarea activității privind valorificarea și reciclarea deșeurilor de ambalaje, răspunzând conform prevederilor HG nr.621/2005 pentru îndeplinirea acestor obiective.

În acest scop, Prestatorul va asigura valorificarea și reciclarea unor cantități de deșeuri de ambalaje denumite în continuare „Obiective lunare cumulate” care se determină prin aplicarea procentelor de valorificare și reciclare prevăzute de HG nr.621/2005 la cantitatea de ambalaje pe care Beneficiarul, prin raportarea transmisă, a estimat că va fi introdusă pe piață în luna anterioară, adăugată la cantitatea de ambalaje introdusă efectiv pe piață de la începutul anului în curs (sau, după caz, de la data încheierii contractului) până la începutul lunii anterioare”.

4.5. „Prestatorul se obligă să transmită Beneficiarului lunar, până la data de 20 a fiecărei luni de derulare a Contractului, un raport asupra modului de îndeplinire, în numele Beneficiarului, a obiectivelor lunare cumulate condiționat de îndeplinirea la termen de către Beneficiar a obligației asumate potrivit art.6.2”.

4.6. „La începutul fiecărui an, până la data de 20 ianuarie, Prestatorul se obligă să înmâneze Beneficiarului o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă modul în care Prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite de art.16 din HG nr.621/2005 și obligațiile asumate prin Contract în anul precedent”.

De asemenea, prin Actul adițional nr.000 la contractul nr.000/2008 încheiat cu societatea Z se modifică art.5.9 din contract în sensul că „**Dovada cantității de deșeuri de ambalaje generate, colectate de Beneficiar și valorificate energetic/sau reciclate se face prin prezentarea lunară către Prestator a copiilor facturilor și a altor documente justificative prin care se face dovada valorificării energetice sau reciclării cantităților respective**”.

În același sens sunt și clauzele 4.3, 4.4, 4.5. și 4.7 din Contractul nr.000/2016 încheiat cu societatea Q.

De asemenea, se reține că la contracte sunt atașate Situații cu estimarea cantităților de ambalaje introduse pe piață de Beneficiar în funcție de tipul de materiale, precum și două rapoarte emise de cele două societăți, Q – pe luna decembrie 2014 și Z pe luna martie 2016, fără să prezinte și alte documente justificative din care să rezulte „**dovada valorificării energetice sau reciclării cantităților respective**” așa cum însăși societatea a prevăzut prin act adițional la contract și așa cum se prevede la art.16 alin.(4) din HG nr.621/2005 privind

gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, respectiv art.16 alin.(4) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

*“(4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(1) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională.*

Mai mult, din documentele prezentate nu rezultă că au fost respectate prevederile Anexei 3 la OUG nr.196/2005 cu privire la Obiectivele minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare, globale și pe tip de materiale de ambalare.

Astfel, de reținut este aspectul conform căruia transferul responsabilității privind valorificarea și reciclarea ambalajelor introduse pe piața internă nu presupune ca societatea beneficiară este scutită de prezentarea de informații cu privire la cantitățile de deșeuri de ambalaje obținute din cantitățile de ambalaje estimate de Beneficiar și predate Prestatorului, respectiv cu privire la valorificarea acestora nu numai din punct de vedere cantitativ ci și din punct de vedere al modului de procesare, respectiv de urmărire a modului în care prestatorul a dus la îndeplinire aceste servicii, cu atât mai mult, cu cât obligațiile declarative periodice și anuale sunt în sarcina Beneficiarului, precum și a plății contribuției datorate Fondului de mediu.

Societatea nu poate fi exonerată de justificarea cu documente a prestării serviciilor, aceasta fiind dovada executării contractului încheiat, transferul de responsabilitate nu exonerează contribuabilul de obligațiile executării contractului, executare care urmează a fi dovedită cu documente, aspect neîndeplinit de contribuabil.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia dispozițiile clauzei de la pct.4.7 din contracte privind posibilitatea beneficiarului de a verifica modul în care prestatorii își îndeplinesc obligațiile asumate nu sunt obligatorii și totodată nu deține resursele necesare efectuării unor astfel de verificări neputându-se substitui autorităților competente care au ca obiect de activitate efectuarea de astfel de verificări nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- inserarea în contract, de comun acord, a unei clauze referitoare la verificarea de către beneficiar a modului în care prestatorul și-a îndeplinit obligațiile asumate presupune respectarea clauzei prin prezentarea de documente care să justifice cantitatea de deșeuri rezultată din ambalajele predate și valorificarea acestora;
- susținerea potrivit căreia nu deține logistica necesară efectuării unei astfel de verificări nu poate fi reținută având în vedere că prin contract este prevăzut ca

această verificare să fie efectuată de o terță persoană specializată, agreată de părți și pe cheltuiala proprie a beneficiarului;

- a stabili prin contract modul în care beneficiarul dorește, în cazuri temeinic justificate, să verifice modul în care prestatorul și-a dus la îndeplinire obligațiile asumate prin contract nu înseamnă că beneficiarul se substituie autorităților competente cu atribuțiuni de control ci, în virtutea drepturilor și obligațiilor prevăzute în contractul încheiat între părți, de comun acord, beneficiarul poate verifica prestațiile realizate de prestator.

În ceea ce privește invocarea de către societatea a prevederilor OUG nr.39/2016 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu care, la pct.7 prevede:

*„7. La articolul 10, alineatele (2) și (3) se modifică și vor avea următorul cuprins:*

*“(2) Contribuțiile prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. d), i), w) și x) se plătesc numai în cazul neîndeplinirii obiectivelor de valorificare a deșeurilor de ambalaje, de gestionare a anvelopelor uzate, de colectare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice și de colectare a deșeurilor de baterii și acumulatori portabili corespunzătoare cantităților de ambalaje, anvelope, echipamente electrice și electronice, respectiv baterii și acumulatori portabili introduse pe piața națională, pentru care nu au predat responsabilitatea unor operatori economici autorizați sau pe care nu le-au declarat în cadrul unor contracte de preluare de responsabilitate, iar cele prevăzute la lit. v) și y) se plătesc numai în cazul neîndeplinirii obiectivelor de valorificare a deșeurilor de ambalaje, de gestionare a anvelopelor uzate, de colectare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice și de colectare de deșeuri de baterii și acumulatori portabili corespunzătoare cantităților de ambalaje, anvelope, deșeuri de echipamente electrice și electronice și baterii și acumulatori portabili pentru care au preluat responsabilitatea” în sensul că pe anul 2016 în cazul în care se transferă responsabilitatea unor operatori economici în baza unui contract de preluare de responsabilitate nu se mai datorează contribuție la Fondul de mediu nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:*

**La pct.5 din OUG nr.39/2016** pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, **în vigoare pe anul 2016**, se prevede:

**“La articolul 9 alineatul (1), după litera v) se introduc trei noi litere, literele w) - y), cu următorul cuprins:**

*“w) o contribuție în cuantumul prevăzut în anexa nr. 5, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională echipamente electrice și electronice, astfel:*

**1. de la data de 1 ianuarie 2017 până la data de 31 decembrie 2017, pentru diferența dintre cantitățile de echipamente electrice și electronice declarate ca fiind introduse pe piața națională și cantitățile constatate de Administrația Fondului ca fiind introduse pe piața națională;**

**2. de la data de 1 ianuarie 2018, pentru diferența dintre cantitățile de deșuri de echipamente electrice și electronice corespunzătoare obligațiilor anuale de colectare, prevăzute în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 5/2015 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, și cantitățile efectiv colectate;**

x) o contribuție de 4 lei/kg de baterii și acumulatori portabili, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională baterii și acumulatori portabili, astfel:

**1. de la data 1 ianuarie 2017 până la data de 31 decembrie 2017, pentru diferența dintre cantitățile de baterii și acumulatori portabili declarate ca fiind introduse pe piața națională și cantitățile constatate de Administrația Fondului ca fiind introduse pe piața națională;**

**2. de la data de 1 ianuarie 2018, pentru diferența dintre cantitățile de deșuri de baterii și acumulatori portabili corespunzătoare obligațiilor anuale de colectare, prevăzute în Hotărârea Guvernului nr. 1.132/2008 privind regimul bateriilor și acumulatorilor și al deșeurilor de baterii și acumulatori, cu modificările și completările ulterioare, și cantitățile efectiv colectate; [...] ”**

Față de prevederile legale de mai sus contribuțiile prevăzute la art.9 alin.(1) lit.d), i), w) și x) se plătesc numai în cazul neîndeplinirii obiectivelor de valorificare a deșeurilor de ambalaje, de gestionare a anvelopelor uzate, de colectare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice și de colectare a deșeurilor de baterii și acumulatori portabili corespunzătoare cantităților de ambalaje, anvelope, echipamente electrice și electronice, respectiv baterii și acumulatori portabili introduse pe piața națională, pentru care nu au predat responsabilitatea unor operatori economici autorizați sau pe care nu le-au declarat în cadrul unor contracte de preluare de responsabilitate, ceea ce nu este cazul societății aceasta încheind contracte de transfer a responsabilității privind valorificarea și reciclarea deșeurilor de ambalaje, altele decât cele prevăzute.

Mai mult, prevederile art.9 alin.(1) lit.w) și x) se referă la perioada 2017-2018 care nu a făcut obiectul verificării.

În ceea ce privește invocarea răspunsului Administrației Fondului de Mediu din anul 2018 se reține că acesta a fost emis ca urmare a formulării unei întrebări în sensul că prezentarea de către OTR, conform art.26 lit.b) din Ordinul nr.578/2006, a Situației privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie pentru societatea cu care are încheiat contractul este suficientă să facă dovada în fața autorităților că serviciile au fost realizate. Din analiza răspunsului emis rezultă că acesta invocă prevederile art.26 lit.b) din Ordinul nr.578/2006, precum și faptul că trebuie respectate prevederile cap.XV din Ordinul nr.578/2006 privind „Modul de calcul al contribuției prevăzute la art.9 alin.(1) lit.v) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare”, fără a preciza expres că prezentarea acestui document este suficientă pentru a justifica în fața

autorităților prestarea serviciilor de preluare a responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje. Totodată, prin adresă se menționează că nu este un act administrativ fiscal în sensul art.1 pct.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau act administrativ de autoritate publică în sensul art.2 alin.(1) lit.c) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește invocarea de contestată a Rapoartelor privind îndeplinirea obiectivelor de reciclare și valorificare a deșeurilor de ambalaje nr.000/2012, nr.000/2014, nr.000/2014 și nr.00/2015 încheiate la societatea Y de către organele de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu prin care s-a constatat că societatea a îndeplinit obiectivele de valorificare și reciclare organul de soluționare a contestației reține că aceste verificări au avut loc în temeiul Ordinului comun MMP/MECMA/MAI nr.2742/3190/305/21.11.2011 pentru aprobarea Procedurii, criteriilor de autorizare, reautorizare, revizuire, avizare anuală, emitere și anulare a licenței de operare, a procentajului minim de valorificare a deșeurilor de ambalaje preluate de la populație, a operatorilor economici în vederea preluării obligațiilor privind realizarea obiectivelor anuale de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, precum și pentru aprobarea componenței și atribuțiilor comisiei de autorizare, în vederea respectării prevederilor art.25 care stipulează „Comisia decide acordarea sau respingerea vizei anuale în baza analizării raportului de activitate pe anul precedent al operatorului economic licențiat și a constatărilor reprezentanților împuterniciți ai Administrației Fondului pentru Mediu cu privire la realizarea obiectivelor de valorificare și reciclare pentru anul respectiv”, respectiv ale art.28 care prevede „Raportul controlului realizat de către Administrația Fondului pentru Mediu privind îndeplinirea obiectivelor de reciclare și valorificare a deșeurilor de ambalaje în anul precedent se transmite Comisiei până la data de 15 septembrie a anului în curs”. Astfel, verificările au fost efectuate de organele de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu în vederea îndeplinirii obiectivelor de reciclare și valorificare a deșeurilor de ambalaje în anul precedent cu scopul de a se accepta sau respinge viza anuală necesară funcționării operatorilor care au preluat responsabilitatea valorificării/reciclării deșeurilor de ambalaje. Ca urmare, aceste documente nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor de transferare a responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje așa cum s-a analizat mai sus.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal în vigoare pe perioada 2011-2015 și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, este prevăzut că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor

taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract, iar având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Se reține că prin Decizia nr.000/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a stipulat faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, se retin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.000/2016, respectiv:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurentej, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond** privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”*

Totodata se retine si Decizia civilă nr.000/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.000/2013:

*„[...] 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. [...]”*

În același sens sunt și prevederile art.168 din Directiva 112/2006/CE:

*“În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti [...]”, respectiv*

condiționează dreptul de deducere a TVA de utilizarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, se reține că, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească în mod cumulativ condiția de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile. Neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Or, societatea nu a dovedit cu documente justificative ca serviciile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și în consecință nici în "*folosul activității economice a societății*", întrucât din documentele prezentate nu rezultă că societatea și-a îndeplinit obligațiile privind responsabilitatea de valorificare/reciclare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața internă de către beneficiar.

Faptul că societatea contestatară invocă în apărarea sa că prin încheierea contractului nu mai are nicio responsabilitate, nu o poate absolve de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale.

Așa cum s-a arătat mai sus neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, ceea ce s-a demonstrat în considerentele prezentei decizii, prin încheierea unui contract de transfer de responsabilitate neînsemnând că nu trebuie să justifiți că obiectul acelui contract a fost realizat în sensul că transferul de responsabilitate cu privire la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje a fost realizat, respectiv valorificarea/reciclarea a avut loc în fapt, transferul de responsabilitate nu poate conduce la exonerarea de răspundere în cazul neexecutării contractului.

Invocarea de către contestatară a prevederilor **Hotărârii CJUE emisă în cazul PPUH Stehcemp** nu este incidentă cazului în speță având în vedere că litigiul analizat se referă la dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru operațiuni considerate suspecte. Or, în cazul în speță nu se pune problema că serviciile contractate de societate cu operatori autorizați privind transferul de responsabilitate cu privire la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje ar fi suspecte, respectiv nereale ci, așa cum s-a analizat în cuprinsul prezentei decizii, societatea nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost realizate și finalizate în scopul pentru care au fost contractate cu respectarea prevederilor legale specifice.

Faptul că potrivit acestei hotărâri se poate acorda dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată în condițiile în care este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor, fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine și aspectul conform căruia această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de



trimitere nu se aplică speței în cauză nefiind în discuție existența vreunei fraude sau neidentificarea operatorului economic.

**În ceea ce privește invocarea de către societatea a Hotărârii CJUE emisă în cauza C-126/14 în cazul UAB Sveda** din concluziile prezentate de Avocatul General Juliane Kokott reiese că în speță se pune problema dacă se poate acorda drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri de capital utilizate în vederea amenajării unui traseu cu destinație turistică gratuită și cu intenția de a realiza activități economice prin livrarea de bunuri și servicii cu titlu oneros, respectiv în ce măsură achizițiile din amonte au legătură directă imediată sau indirectă cu operațiunile din aval.

Concluzia Avocatului General a fost că art.168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se acordă dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, achitat la producerea sau la achiziționarea bunurilor de capital, care sunt destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite, dar care pot fi recunoscute ca fiind mijloace de a atrage vizitatorii într-un loc în care persoana impozabilă, în desfășurarea activităților sale economice, intenționează să livreze bunuri și/sau să presteze servicii.

Față de cele prezentate se reține că societatea nu se află într-o asemenea situație, respectiv nu se pune problema achiziționării serviciilor de transfer al responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje în scopul unei utilizări publice gratuite, dar cu intenția de a realiza în aval operațiuni economice supuse TVA ci, cazul în speță este că operatorii economici care introduc ambalaje pe piața internă, au obligația potrivit legii specifice, de a asigura valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje fie individual, fie pe baza de contract încheiat cu operatori autorizați. Astfel, societatea a încheiat contracte cu operatori autorizați prin care a transferat responsabilitatea valorificării/reciclării deșeurilor de ambalaje având, potrivit prevederilor legale incidente, obligații cu privire la justificarea valorificării/reciclării deșeurilor de ambalaje, precum și cu privire la declararea acestora, neacordarea dreptului de deducere a TVA datorându-se nejustificării cu documente a serviciilor de transferare a responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje.

**În ceea ce privește invocarea Cauzei C-000/05 EE** se referă la dreptul de deducere aferent cheltuielilor de consultanță în cadrul unei proceduri de arbitraj referitoare la determinarea cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniu său dar născută anterior înregistrării sale ca plătitor de TVA.

De fapt, societatea a vândut acțiunile sale la societatea DD către societatea CC pentru un preț fix dar și un preț variabil al cărui cuantum ar depinde de evoluția profitului obținut de societatea DD în perioada 1989-1992.

Până la data de 1 ianuarie 1993 activitatea societății a fost aceea de a deține participații fără a interveni în gestiunea acestora, iar după data de 1 ianuarie 1993 societatea a desfășurat activități de gestiune pentru societatea DD contra cost. La stabilirea prețului variabil pe anul 1992 datorat EE către

societatea CC pe baza beneficiilor obținute de societatea DD a intervenit un litigiu. Acest litigiu a condus la deschiderea, în anul 1996 a unei proceduri de arbitraj în cursul căreia s-au facturat către EE cheltuieli de consultanță juridică pentru care societatea a dedus TVA.

În urma analizei efectuate CJUE s-a pronunțat că art.17 alin.(2) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că respectivele costuri ale serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.

Astfel, speța invocată în susținere nu poate fi reținută, nefiind incidentă cazului în speță întrucât nu se pune problema legăturii directe și imediate dintre activitatea societății și serviciile contractate. În cazul societății, se pune problema justificării cu documente a condiției de fond în ceea ce privește deductibilitatea TVA.

**Referitor la invocarea de către societate a Hotărârii CJUE C-432/15 emisă în cazul *Pavlina Bastova***, precizăm că aceasta se referă la acordarea dreptului de deducere pentru prestări constând în pregătirea cailor pentru curse și participarea la curse, pentru achiziții de consumabile necesare hranei și a echipamentului specific, inclusiv echipamente necesare pentru obținerea hranei, pentru servicii veterinare, consum de energie și servicii de consultanță privind activitatea de administrare.

Concluziile Avocatului General Nils Wahl au fost în sensul că în măsura în care participarea unui cal la o cursă este componentă a activității economice a unei persoane care își desfășoară activitatea în domeniul creșterii și antrenării cailor de curse cheltuielile aferente acestei componente dau naștere unui drept la deducerea taxei pe valarea adăugată achitată în amonte. De asemenea, acordarea de premii pentru cai mai performanți ce dă naștere unor operațiuni impozabile în temeiul Directivei 2006/112/CE, sub rezerve verificării de către instanța națională dacă activitatea de exploatare a unor grajduri pentru cai de curse nu poate face, în ansamblul său, obiectul unei cote reduse de TVA în temeiul pct.14 din Anexa III din Directiva 2006/112/CEE.

Conform celor prezentate mai sus, la pct.14 din Anexa III din Directiva 2006/112/CEE sunt prevăzute *“14. drepturile de utilizare a instalațiilor sportive”* ca făcând parte din Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la art.98.

Astfel, invocarea *„trunchiată”* de contestatară a unor pasaje din jurisprudența CJUE referitoare la dreptul de deducere a TVA nu este suficientă să demonstreze contrariul celor constatate de organele de inspecție fiscală, atât timp cât hotărârile emise de instanța europeană nu sunt analizate în amănunt

pentru a se stabili dacă acestea se pliază cu situația de fapt stabilită la inspecția fiscală și care a avut drept consecință neacordarea dreptului de deducere a TVA. Ca urmare, nici această cauză nu poate fi reținută ca fiind incidentă speței întrucât aceasta analizează dreptul de deducere pentru un ansamblu de activități realizate de persoane care își desfășoară activitatea în domeniul creșterii cabalinelor, activități care, parțial pot beneficia de cota redusă de TVA. Or, așa cum s-a prezentat mai sus, TVA dedusă de societate se referă la justificarea serviciilor de transfer a responsabilităților privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje introduse pe piața internă, servicii care intră în sfera TVA, dar pentru care este necesară justificarea cu documente a dreptului de deducere conform prevederilor legale interne în care a fost transpusă Directiva 2006/112/CE privind taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei – impozit pe profit;
- 000 lei - TVA.

**B.2. Referitor la TVA colectată în sumă 000 lei aferentă serviciilor prestate de distribuitori în favoarea societății și facturate de aceasta sub forma discount-urilor**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează TVA colectată stabilită suplimentar în condițiile în care la reîncadrarea elementelor componente ale discount-urilor acordate distribuitorilor ca reprezentând remunerație a unui serviciu organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate circumstanțele cazului analizat.

Perioada verificată: 2012-2016.

**În fapt**, societatea a acordat către clienți-societăți de distribuție discount-uri în valoare de 000 lei, TVA aferentă fiind în sumă de 000 lei.

Din analiza contractelor prezentate au rezultat următoarele:

**Contract valabil pe perioada ianuarie 2012- iunie 2015** – Discount de 000% din valoarea fiecărei facturi emise de vânzător cumpărătorului, care se compune din:

- 000% pentru condiții de livrare la cumpărător și pentru o cantitate de produs comandată și livrată (DT1);
- 000% pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare (DT2);
- 000% pentru modul de transmitere a informațiilor privind piața Distribuitorului și relațiile sale comerciale (DT3);
- 000% pentru respectarea condițiilor de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului (DT4);
- 000% pentru respectarea planului săptămânal de încărcare, aferent volumelor lunare planificate de către cumpărător și comunicate vânzătorului (DT5).

**Din analiza condițiilor de acordare a discount-urilor a rezultat:**

- DT 1 -este acordat pentru anumite volume de produse și este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT2 -este acordat pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare deci, **este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**
- DT3 -este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, **nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**
- DT4 – este acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului, **nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**
- DT5 – este acordat pentru respectarea de către distribuitor a planului săptămânal de încărcare, aferent volumelor lunare planificate de către cumpărător și comunicate vânzătorului, **fiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X.**

**Contractul valabil pe perioada iulie 2015- decembrie 2016** – Discount de 000% din valoarea fiecărei facturi emise de vânzător cumpărătorului, care se compune din:

- 000% pentru condiții de realizare a serviciilor de distribuție a produselor (capacitate și servicii de depozitare, logistică și de deservire clienți) (DT1);
- 000% pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni (DT2);
- 000% pentru respectarea condițiilor privind echipamentele comerciale (DT3);
- 000% pentru modul de comunicare a informațiilor (DT4);
- 000% pentru respectarea planului săptămânal de încărcare (DT5).

Din analiza condițiilor de acordare a discount-urilor a rezultat:

- DT 1 -**reprezintă o remunerare acordată Distribuitorului pentru prestarea unor servicii** în beneficiul societatea X, cum sunt: adaparea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților

economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale, adaptate condițiilor și obiectivelor economice și implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă,

- DT2 -este acordat pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare **deci, este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**

- DT3 -este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, **nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**

- DT4 – este acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare, evidență gestiune și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului, **nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;**

-DT5 – este acordat pentru respectarea de către distribuitor a planului săptămânal de încărcare, care va fi 000% din totalul volumului de produse previzionat pentru luna respectivă a se achiziționa de către distribuitor de la vânzător, **fiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X.**

#### **Din analiza discount-urilor acordate a rezultat:**

În ce privește Contractul valabil pe perioada ianuarie 2012 – iunie 2015:

- DT3 și DT 4 – discount-uri care nu au fost acordate în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător, reprezentând în fapt o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul vânzătorului, respectiv comunicarea informațiilor privind piața distribuitorului și relațiile sale comerciale și servicii de recepție, depozitare și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului;

- DT1, DT2 și DT5 reprezintă discount-uri în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător.

În ce privește Contractul valabil pe perioada iulie 2015- decembrie 2016:

-DT1, DT3 și DT4 discount-uri care nu au fost acordate în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător, reprezentând în fapt o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul vânzătorului, respectiv adaptarea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale, adaptate condițiilor și obiectivelor economice, implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă, comunicarea informațiilor privind piața distribuitorului și relațiile sale comerciale și servicii de recepție, depozitare și

administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului;

-DT2 și DT5 reprezintă discount-uri în legătură cu volumul de marfă achiziționată de distribuitori de la vânzător.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada 2012-2016, pe lângă discounturile analizate societatea a acordat și alte categorii de reduceri comerciale denumite „*bonusuri*” în legătură cu volumul de marfă achiziționat de distribuitori de la vânzător, precum și cu volumul de marfă achiziționată de la societatea X și vândută de distribuitori către clienții acestora, astfel:

- bonus pentru performanță în volum de vânzări per categorii de produse în funcție de ambalaj (SKU) în piață, între 000% și 000%;

- bonus pentru performanță în activitatea de vânzări , între 000% și 000%.

Totodată, s-a constatat că societatea are încheiate contracte și cu alte categorii de clienți, respectiv hypermarketuri (T, AA, BB etc.) în care, fie are calitatea de vânzător, fie are calitatea de beneficiar de servicii.

**Din analiza facturilor fiscale a rezultat că discount-urile (DT1, DT2, DT3, DT4 și DT5) sunt evidențiate distinct pe facturile de livrare, cu semnul minus și sunt purtătoare de TVA aferentă.** Ca urmare, prin facturarea acestor reduceri comerciale acordate societatea nu a inclus în baza de impozitare a TVA contravaloarea reducerilor diminuându-și valoarea TVA colectată conform prevederilor art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.286 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.31 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere și dispozițiile pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul în care se acordă discount-uri direct în beneficiul clientului, la momentul livrării și nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau contrapartidă pentru o prestare oarecare este important modul în care acesta se acordă pentru a nu fi incluse în baza de impozitare, iar pe de altă parte aceste reduceri nu reprezintă reduceri reglementate de OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață.

Astfel, s-a constatat că prin acordarea acestor discount-uri societatea acoperă remunerarea unor servicii prestate în folosul său de către distribuitori, caz în care datoria sa față de distribuitori a fost stinsă eronat prin acordarea de reduceri comerciale.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea discount-urilor DT3 și DT4 aferente contractului valabil pe perioada ianuarie 2012-iunie 2015, precum

și a discount-urilor DT1, DT3 și DT4 aferente contractului valabil pe perioada iulie 2015-decembrie 2016, ca remunerare a unor servicii prestate de distribuitori în beneficiul societatea X. Astfel a procedat la reîntregirea bazei de calcul a TVA cu valoarea serviciilor prestate de distribuitori care au fost facturate de societatea sub forma de discount-uri, stabilind TVA colectată în sumă de 000 lei.

**În drept**, pe perioada 2012-2015, sunt incidente prevederile art.137 alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

**a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”**

coroborate cu prevederile pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„19. (1) În sensul art.137 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.”**

Începând cu data de 01.01.2016 sunt în vigoare prevederile art.286 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

**a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”**

coroborate cu prevederile pct.31 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“31. (1) În sensul art.286 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.**

*Exemplul nr.1: Un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. **Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.***

*Exemplul nr.2: La data livrării unor bunuri, furnizorul acordă o reducere de preț de 10% din valoarea acestora. Sunt livrate bunuri supuse cotei standard de TVA de 20% în valoare de 2.000 lei și bunuri supuse cotei de 9% în valoare de 5.000 lei.*

*Pe factură se înscrie baza impozabilă a celor două livrări, respectiv 2.000 lei plus 5.000 lei, baza se reduce cu 10%, iar TVA se aplică asupra bazei reduce:  $[2000 - (2000 \times 10 / 100)] \times 20\% = 360$  lei și  $[5000 - (5000 \times 10 / 100)] \times 9\% = 405$  lei.*

*Se consideră că factura este corectă inclusiv dacă TVA este menționată integral înainte de reducerea bazei și apoi se menționează cu minus TVA aferentă reducerii.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu se cuprind în baza de impozitare a TVA rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.

Potrivit prevederilor pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“(5) **Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:***

*a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*

*b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și*

*c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.”*

iar conform dispozițiilor pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*“(7) **Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:***

*a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*

*b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și*

*c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că:



- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată;
- sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării;
- nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări;
- trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale.

În factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

În situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri comerciale prevăzute sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, facturi care au ca obiect numai reducerile comerciale.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile comerciale acordate, acestea nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

Astfel, discount-urile reprezintă reduceri comerciale acordate clienților, fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfuri cu preț fix, în condițiile în care, în literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

În categoria **reducerilor comerciale** se includ: rabatul, remiza și risturnul.

**Rabatul** reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

**Remiza** este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negocierea între cei doi parteneri contractuali.

**Risturnul** reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă, reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

În categoria reducerilor financiare este inclus **scontul de decontare**.

**Scontul de decontare** este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru

plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Societatea a acordat reduceri comerciale denumite "*discount de bază*" în conformitate cu contractele încheiate cu distribuitorii produselor.

Discount-ul acordat distribuitorilor este de 000% pentru fiecare contract și este compus din 5 părți:

- DT 1 - reprezintă o remunerare acordată Distribuitorului pentru prestarea unor servicii în beneficiul societatea X, cum sunt: adaptarea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale, adaptate condițiilor și obiectivelor economice și implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă,
- DT2 - este acordat pentru păstrarea unui stoc final la sfârșitul fiecărei luni, care să acopere cererea pieții în echivalentul a minim 7 zile de vânzare deci, este în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT3 - este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT4 - este acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare, evidență gestiune și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului, nefiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X;
- DT5 - este acordat pentru respectarea de către distribuitor a planului săptămânal de încărcare, care va fi 000% din totalul volumului de produse previzionat pentru luna respectivă a se achiziționa de către distribuitor de la vânzător, fiind acordat în legătură cu volumele de marfă achiziționate de distribuitor de la societatea X.

Pentru acordarea discount-ului societatea a emis facturi cu TVA, individual pe fiecare tip de discount în parte, conform procentelor stabilite prin contracte, discount-urile fiind evidențiate distinct pe facturile de livrare, cu semnul minus și fiind purtătoare de TVA aferentă.

Se reține că deși reducerile comerciale nu intră în baza de impozitare a TVA societatea a emis facturi cu TVA și, totodată, a stornat TVA colectată aferentă discount-urilor, diminuând astfel TVA colectată din facturile de livrare cu TVA colectată aferentă discount-urilor.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, în speță contracte și facturi, a rezultat că parte din elementele ce compun discount-ul reprezintă în fapt **remunerare pentru servicii**, cum sunt DT 1 ce reprezintă o

remunerare acordată Distribuitorului pentru prestarea unor servicii în beneficiul societatea X, cum sunt: adaptarea numărului și a funcțiilor personalului cu atribuții comerciale la capacitatea și acoperirea distribuției în universul de clienți deserviți, adaptarea cerințelor și capacităților economice în raport cu clienții deserviți din aria de distribuție, astfel asigurând livrarea comenzilor în termen de o zi, asigurarea unor spații de depozitare profesionale, adaptate condițiilor și obiectivelor economice și implementarea și respectarea unui standard de depozitare și manipulare marfă, DT3 este acordat pentru transmiterea de informații de către distribuitori privind piața distribuitorului și relațiile comerciale ale acestuia, sau DT4 acordat pentru prestarea de servicii de către distribuitor în favoarea vânzătorului de recepție, depozitare, evidență gestiune și administrare (instalare și ridicare) a instalațiilor și echipamentelor vânzătorului la și de la terții clienți ai cumpărătorului.

Având în vedere vointa părților de a stabili discount ce conține mai multe elemente/părți specifice pe fiecare tip de livrare/serviciu se reține că potrivit art.1166 din Codul civil, *"contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic"*, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale, iar potrivit prevederilor art.1270 din același act normativ *„Convențiile legla făcute au putere de lege între părțile contractante”*, pentru ca art.11 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv *„Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”*, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept.

Astfel, convențiile încheiate între părți produc efecte juridice numai între acestea, neinfluențând tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției derulate, acesta fiind prevăzut de actele normative fiscale.

Față de reîncadrarea operațiunilor de acordare de discount-uri distribuitorilor ca fiind **remunerații ale unor servicii** organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Noțiunea de "DISCOUNT", conform dicționarului DEX reprezintă reducere de preț pentru un cumpărător anumit în anumite condiții de achiziționare a mărfii.

Așa cum s-a prezentat mai sus reducerile de preț pot fi de natură comercială sau financiară, iar pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 prezintă reducerile comerciale cu titlu de exemplu.

În același sens sunt și prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv art.286 alin.(1) lit.a) din Noul Cod fiscal conform cărora baza de impozitare pentru TVA nu cuprinde *"rabaturile, remizele, risturnurile și alte reduceri comerciale"*.

Față de cele de mai sus se induce concluzia potrivit căreia se pot acorda și alte reduceri comerciale decât cele prezentate de legea fiscală cu titlu de exemplu.

De reținut este că astfel de reduceri trebuie să fie acordate pentru diverse considerente care să contribuie direct sau indirect la creșterea vânzărilor, obținerea unui vad comercial, creșterea calității produselor comercializate, asigurarea unui anumit grad de satisfacție al clientului, stimularea unui consumator agreat din motive legate fie de creșterea calității produsului comercializat, fie de creșterea volumului de produse comercializate per total sau a creșterii volumului unui anumit tip de produs, etc.

De asemenea, de precizat este aspectul conform căruia acordarea unui astfel de discount să nu reprezinte o remunerație a unui serviciu. Având în vedere că noțiunea de **remunerație reprezintă “cantitatea de bani plătită în schimbul muncii prestate”** se impune a se analiza dacă discount-ul acordat ar putea reprezenta o plată a unui serviciu.

Pentru aceasta este necesară analizarea contractelor încheiate între părți și condițiile impuse pentru acordarea de discount-uri, respectiv dacă acestea au legătură directă sau indirectă cu scopul urmărit în relația cu distribuitorul, respectiv creșterea volumului vânzărilor către distribuitor, creșterea calității activității distribuitorului (asigurarea transportului în condițiile cerute de furnizor, verificarea stocurilor de produse la punctele de vânzare și asigurarea unui stoc permanent care să fie în perioada de valabilitate, verificarea punctelor de vânzare din punct de vedere al condițiilor impuse de furnizor, verificarea, stabilirea și analiza volumului de vânzări în vederea realizării condiției impusă de furnizor cu privire la creșterea volumului de vânzări etc).

Ca urmare, având în vedere că legea fiscală nu exclude acordarea și a altor tipuri de reduceri de preț decât cele prezentate în lege cu titlu de exemplu, din contră precizând că baza de impozitare pentru TVA poate include și **“alte reduceri de preț”**, se impune ca analiza discount-urilor să se efectueze și din acest punct de vedere fără să se limiteze la reducerile comerciale prevăzute de legea contabilă și fiscală.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că se impune reanalizarea discount-urilor acordate de către societate distribuitorilor în sensul dacă acordarea discount-urilor (parțial sau total) au contribuit direct sau indirect la creșterea volumului vânzărilor, sau dacă acestea reprezintă o remunerație a unui serviciu, caz în care se va stabili și natura serviciului remunerat.

De asemenea, la reîncadrarea operațiunilor de acordare de discount-uri ca fiind remunerații ale unor servicii se vor avea în vedere prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

**“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”

În același sens sunt și prevederile art.268 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Art.127 alin.(2) din același act normativ, prevede:

„În sensul prezentului titlu, **activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**”

În același sens sunt și prevederile art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt enumerate condițiile ce trebuie îndeplinite, cumulativ, pentru ca o operațiune să reprezinte operațiune impozabilă din punct de vedere al legii incidente în materie de TVA de unde rezultă că neîndeplinirea uneia dintre a condiții determină neîncadrarea acțiunilor analizate în categoria operațiunilor taxabile.

Ca urmare, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018 organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea discount-urilor acordate distribuitorilor ca reprezentând remunerații ale unor servicii fără să aibă în vedere toate circumstanțele cazului analizat, respectiv:

- nu s-a avut în vedere noțiunea de „discount” care reprezintă reducere de preț;
- faptul că reducerile de preț comerciale prezentate de legea fiscală și contabilă sunt cu titlu de exemplu de unde se deduce că reducerile de preț pot fi acordate și pe alte criterii decât calitate, cantitate, defecte etc. cu condiția ca acestea să nu reprezinte remunerații ale unor servicii;
- că legea fiscală prevede că în baza de impunere a TVA nu se includ „și alte reduceri de preț”;
- nu s-a analizat dacă condițiile impuse de furnizor distribuitorului, prin contract, contribuie în mod indirect la realizarea obiectivelor furnizorului dar care totodată conduce la realizarea obiectivelor distribuitorului în sensul de a-și crește volumul de vânzări de produse ale furnizorului către punctele de vânzare ce are ca efect creșterea volumului achizițiilor de același furnizor și deci dezvoltarea activității proprii;
- încadrarea unei operațiuni ca fiind prestare de serviciu trebuie analizată prin prisma prevederilor legale în materie de TVA, mai sus enunțate.

În legătură cu această obligație fiscală stabilită suplimentar prin adresa nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să prezinte punctul de vedere cu privire la prevederile legale incidente care stipulează că în baza de impozitare a TVA nu se includ „și alte reduceri comerciale”.

Prin adresa de răspuns nr.000/2019, înregistrată sub nr.000/2019 organele de inspecție fiscală au prezentat aceeași situație de fapt fiscală constatată și prezentată în raportul de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale aplicabile în materie în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată”, coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare” **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2018 pentru TVA colectată în sumă 000 lei.**

**B.3. În ceea ce privește TVA colectată în sumă de 000 lei aferentă bunurilor acordate drept premii în campanii promoționale,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile legale incidente bunurilor achiziționate și acordate gratuit în scop de reclamă, în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității economice

din Normele metodologice de explicitare a articolului de lege invocat în actul administrativ fiscal.

Perioada verificată: 2012-2016

**În fapt**, în perioada verificată societatea a achiziționat diverse produse care nu sunt comercializate în mod obișnuit pentru a fi acordate în cadrul campaniilor promoționale.

Conform regulamentelor de desfășurare a campaniilor promoționale și situațiilor prezentate de societate a rezultat că pentru produsele acordate persoanelor fizice a reținut și virat către buget impozitul pe venit în conformitate cu prevederile art.77 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.110 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea a dedus TVA pentru bunurile achiziționate și acordate drept premii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru bunurile acordate drept premii în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate în vederea vânzării sau nu sunt comercializate în mod obișnuit și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate pentru participarea la campanii promoționale societatea avea obligația colectării TVA aferentă contravalorii premiilor fiind asimilate livrărilor de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.9 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.7 alin.(10) lit.a) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a stabilit TVA colectată în sumă de 000 lei.

**În drept**, pe perioada 2012-2015 sunt incidente prevederile:

- art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

*[...]*

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

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

- pct.6 (1) și (9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„6. (1) În sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art.128 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

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

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

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

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

Pe anul 2016 sunt incidente prevederile:

- art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

- pct.7 (1) și (10) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevăd:

“7. (1) Preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

(10) În sensul art.270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:



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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art.270 alin.(1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art.270 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

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

- bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora pentru bunurile acordate drept premii în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate în vederea vânzării sau nu sunt comercializate în mod obișnuit și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate pentru participarea la campanii promoționale societatea avea obligația colectării TVA aferentă contravalorii premiilor fiind asimilate livrărilor de bunuri se rețin următoarele:

Produsele înscrispionate cu marca X au fost considerate ca fiind livrări în condițiile în care legea fiscală nu condiționează agenții economici ca la realizarea de campanii promoționale să utilizeze doar produsele proprii, aceștia putând să achiziționeze și alte produse sau servicii, înscrispionate sau nu cu marca produsului pentru care se face reclamă pentru acordarea gratuită consumatorilor finali în scopul stimulării vânzărilor.

Astfel, atât timp cât societatea face dovada că a achiziționat bunurile strict în scopul realizării de campanii promoționale în vederea stimulării creșterii vânzărilor pentru anumite produse pe care le produce sau comercializează și, totodată face dovada că efectuarea de astfel de campanii promoționale a avut ca efect creșterea vânzărilor reiese că acestea sunt utilizate pentru activitatea desfășurată, având drept de deducere a TVA.

De reținut este și aspectul conform căruia în cazul promoțiilor în care se utilizează bunuri și servicii de mare valoare (autoturisme, vacanțe) deși legea nu prevede o anumită limită valorică a bunurilor și serviciilor utilizate în scop de reclamă și publicitate trebuie avut în vedere faptul că valoarea bunului sau serviciului utilizat în campanii promoționale să nu depășească valoarea vânzărilor realizate ca urmare a acestor campanii promoționale.

Ca urmare, atât timp cât societatea poate demonstra, cu documente, că valoarea vânzărilor a crescut ca urmare a efectuării campaniilor promoționale pentru bunurile și serviciile achiziționate, acordate gratuit consumatorilor finali, societatea poate deduce TVA aferentă achizițiilor de astfel de produse, aceste achiziții fiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, constatarea potrivit căreia pentru bunurile acordate în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate sau nu sunt comercializate în mod obișnuit de aceasta și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate reprezintă livrare de bunuri nu se poate reține conform celor mai sus prezentate.

Mai mult, din anexa 18 la Raportul de inspecție fiscală reiese că au fost acceptate ca fiind materiale promoționale doar bunurile produse sau comercializate de societate (toate produsele bere, ambalaje), iar celelalte produse achiziționate și înscrispionate cu marca X (geantă sport X, minge fotbal X, evantai, CD, căști, tricouri înscrispionate etc.) acordate gratuit consumatorilor finali fiind considerate livrări de bunuri.

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale mai sus prezentate agenții economici pot utiliza în campanii promoționale și bunuri sau servicii care nu sunt produse sau comercializate de ei înșiși cu condiția să respecte dispozițiile legale „[...] se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă, **sau**

- bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia”, care au ca efect considerarea ca nefiind livrare/prestare de bunuri/servicii cu plată și totodată menținerea dreptului de deducere a TVA de la data achizițiilor.

În același sens este adresa direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice dată ca răspuns la adresa nr.000/2011, într- speță similară.

Astfel, se impune reanalizarea situației de fapt fiscale pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecție fiscală să aibă în vedere aspectul conform căruia societatea poate utiliza în campaniile promoționale și bunuri și servicii care nu sunt produse sau comercializate de aceasta, iar acordarea cu titlu gratuit consumatorilor finali de astfel de produse nu constituie livrare dacă se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă **sau** bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

În legătură cu această obligație fiscală stabilită suplimentar prin adresa de răspuns nr.000/2019, înregistrată sub nr.000/2019 organele de inspecție fiscală precizează „din argumentele prezentate de societate nu s-a putut demonstra o legătură directă și determinantă dintre campaniile promoționale organizate și creșterea vânzărilor întrucât din însăși specificul activității prestate rezultă că sunt mai mulți factori care contribuie (de exemplu calitatea produsului, tendințele pieții la un anumit moment etc) fără a se putea cuantifica ponderea fiecăruia. [...] „

Față de răspunsul prezentat se impune ca necesară desființarea parțială a deciziei de impunere pentru TVA în sumă de 000 lei urmând ca, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să se reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în considerentele deciziei, de temeiul de drept incident, precum și de argumentele contestatarei.

La reanalizare se vor avea în vedere și argumentele din contestație:

-există mai multe categorii de premii pentru care se menționează eronat că „nu pot fi utilizate în legătură cu bunurile achiziționate de la societate pentru participarea la promoție (mărci de bere sau cidru)” și anume: desfăcător, geantă termoizolantă, halbe, pahare, ladă frigorifică etc;

-pentru multe categorii de premii valoarea bunurilor achiziționate de la societate pentru participarea la promoție este dată de un interval reprezentat de valoarea

minimă (o doză de bere) până la valoarea maximă (o navetă de bere), iar comparația efectuată de organele de inspecție fiscală a avut în vedere întotdeauna valoarea minimă și nu valoarea maximă;

- **societatea poate demonstra că a realizat venituri mai mari în cadrul a doua campanii promoționale** cum sunt „B” și „D” și prezintă valorile bunurilor acordate ca premii și valoarea vânzărilor.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2018 pentru **TVA în sumă de 000 lei.**

#### **B.4. Referitor la suma de 000 lei reprezentând:**

- **000lei** - **accize;**

- **000 lei** **TVA**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe:

- dacă societatea datorează accizele pentru produsele „cidru E” în condițiile în care, urmare existenței unor suspiciuni s-a efectuat reîncadrarea tarifară în codurile NC 22.06.00.39 și 22.06.00.59 care, din punct de vedere fiscal, reprezintă produse accizabile, reîncadrarea tarifară fiind efectuată de autoritatea vamală centrală, confirmată și de autoritatea vamală din Bulgaria;

- dacă societatea are obligația colectării TVA în condițiile în care produsul „cidru E” a fost reclasificat tarifar de către autoritățile vamale competente ca fiind produs ce se încadrează în categoria produselor accizabile, iar acciza reprezintă taxă care se include în baza de impozitare a TVA.

Perioada verificată: 2015-2016.

**În fapt**, societatea a achiziționat și alte produse decât bere cum este băutura alcoolică marca E în cantitate de 000 hl (ambalată la doze de 000cl și la sticle de 000cl) de la producătorul J Bulgaria care a încadrat acest produs în codul tarifar NC 22060051, pentru care nu se datorează accize în România.

Urmare unor suspiciuni cu privire la încadrarea tarifară a acestui produs, la data de 2015, Biroul Vamal G a inițiat verificări și a prelevat probe din 6 transporturi pentru care au fost întocmite un număr de 6 procese verbale de prelevare.

De asemenea, urmare sesizării Direcției Generale a Vămilelor – Direcția de Supraveghere și Control Vamal privind unele suspiciuni referitoare la încadrarea tarifară a unor produse achiziționate intracomunitar în regim suspensiv de accize Direcția Regională Vamală și Biroul Vamal G au inițiat verificări în urma cărora Laboratorul Vamal Central din cadrul Direcției Generale a Vămilelor a emis certificate de analiză, astfel:

- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă /dacă este cazul): produsul se clasifică la codul NC 22.06.00.39 dacă suprapresiunea în cutie este minimum 1,5 bari, respectiv la codul NC 22.06.00.59 dacă suprapresiunea în cutie este mai mică de 1,5 bari”.

**Urmare solicitării de către Laboratorul Vamal Central a unui punct de vedere referitor la certificatele de analiză direcția de specialitate din cadrul Direcției Generale a Vămirilor, prin Serviciul Tarif Vamal Integrat a confirmat aceste încadrări tarifare.**

Astfel, Direcția Generală a Vămirilor a precizat:

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2015, cota de acciză este de 213,21 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VII din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2015, cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2016, cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs;

- pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59 conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe anul 2016, cota de acciză este de 396,84 lei/hl de produs.

În urma discuției tripartite dintre societate, organele de inspecție fiscală și reprezentanții Direcției Generale a Vămirilor, prin adresa nr.000/2018 Direcția Generală a Vămirilor a precizat „Clasificarea tarifară propusă a produselor analizate a fost la unul din codurile NC 22.06.00.39 sau 22.06.00.59, funcție de suprapresiunea măsurată”.

La formularea propunerii de clasificare tarifară s-au avut în vedere constatările:

Conform informațiilor de pe ambalajul produselor marca „E” acestea conțin: cidru (obținut din 000% suc de mere fermentat și glucoză), apă, sirop de glucoză-fructoză, acid malic, dioxid de carbon, metabisulfid de potasiu, diferite

arome. Potrivit acestor informații rezultă că produsele sunt niște amestecuri dintre un ingredient denumit cidru și alte substanțe (apă, sirop, conservanți, arome, dioxid de carbon), iar ingredientul cidru, la rândul său, reprezintă un produs obținut dintr-un amestec de materii prime supuse fermentării, respectiv suc de mere în proporție de 000% și glucoză.

Din certificatele de analiză rezultă că alcoolul extras din probe provine, atât din mere, cât și din plante C4 (altele decât merele), iar alcoolul provenit din plante, altele decât merele, are o pondere semnificativă față de alcoolul provenit din fermentarea merelor. Având în vedere aceste aspecte produsele nu pot fi considerate băuturi obținute din fermentarea sucului de mere deoarece sucul de mere fermentat este numai o componentă a unuia dintre ingrediente, iar produsul conține alcool provenit din alte plante decât merele într-o proporție semnificativă.

În urma argumentelor și documentelor aduse în susținere de către societate Direcția Generală a Vămilor a comunicat DGAMC, prin adresa nr.000/2018 că își menține punctul de vedere asupra clasificării tarifare propuse pentru produsul „*cidru de mere E*”.

Mai mult, pentru a analiza similitudinea produselor Direcția Generală a Vămilor s-a adresat administrației vamale din Bulgaria primind răspunsul înregistrat la DGV sub nr.000/2018, în sensul că are același punct de vedere cu privire la încadrarea tarifară a produsului „*cidru de mere E*”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit accize astfel:

- pe anul 2015 – 000 lei (000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „*cidru de mere E*” ambalat la sticlă și 000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „*cidru de mere E*” ambalat la doză);
- pe anul 2016 – 000 lei (000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „*cidru de mere E*” ambalat la sticlă și 000 lei aferente cantității de 000 hl de produs „*cidru de mere E*” ambalat la doză).

Astfel, în temeiul prevederilor art.206<sup>12</sup> alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.351 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit în sarcina societății **accize în sumă totală de 000 lei** pentru produsul „*cidru de mere E*”.

De asemenea, având în vedere că pentru achizițiile de „*cidru de mere E*” ambalat la sticlă și doză, societatea datorează accize, în temeiul prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.286 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impozitare și au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de **000 lei**, din care:

- pe anul 2015 – 000 lei;
- pe anul 2016 – 000 lei.

**În drept, pentru accize, pe anul 2015, sunt incidente prevederile:**

- ART. 206<sup>12</sup> "**Băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri**" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

(1) În înțelesul prezentului capitol, băuturile fermentate, altele decât bere și vinuri, reprezintă:

a) băuturi fermentate liniștite, care se încadrează la codurile NC 2204 și 2205 și care nu sunt prevăzute la art.206<sup>11</sup>, precum și **toate produsele încadrate la codurile NC 2206 00, cu excepția altor băuturi fermentate spumoase, așa cum sunt definite la lit.b), și a produsului prevăzut la art.206<sup>10</sup>, având:**

1. o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 10% în volum; sau

2. o concentrație alcoolică ce depășește 10% în volum, dar nu depășește 15% în volum, și la care alcoolul conținut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare;

b) **băuturi fermentate spumoase care se încadrează la codurile NC 2206 00 31, 2206 00 39, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 și 2205, care nu intră sub incidența art.206<sup>11</sup> și care sunt prezentate în sticle închise, cu un dop tip "ciupercă", fixat cu ajutorul legăturilor, sau care sunt sub presiune datorată dioxidului de carbon în soluție egală sau mai mare de 3 bari și care:**

1. au o concentrație alcoolică care depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 13% în volum; sau

2. au o concentrație alcoolică care depășește 13% în volum, dar nu depășește 15% în volum, și la care alcoolul conținut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare."

Pe anul 2016 sunt incidente prevederile art.351 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) În înțelesul prezentului capitol, băuturile fermentate, altele decât bere și vinuri, reprezintă:

a) băuturi fermentate liniștite, care se încadrează la codurile NC 2204 și 2205 și care nu sunt prevăzute la art. 350, precum și **toate produsele încadrate la codurile NC 2206, cu excepția altor băuturi fermentate spumoase, așa cum sunt definite la lit. b), și a produsului prevăzut la art. 349, având:**

1. o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 10% în volum; sau

2. o concentrație alcoolică ce depășește 10% în volum, dar nu depășește 15% în volum, și la care alcoolul conținut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare;

b) **băuturi fermentate spumoase, care se încadrează la codurile NC 2206 00 31, 2206 00 39, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 și 2205, care nu intră sub incidența art. 350 și care sunt prezentate în sticle închise cu dop tip ciupercă**

*fixat cu ajutorul legăturilor sau care sunt sub presiune egală ori mai mare de 3 bari datorată dioxidului de carbon în soluție și care:*

*1. au o concentrație alcoolică care depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 13% în volum; sau*

*2. au o concentrație alcoolică care depășește 13% în volum, dar nu depășește 15% în volum, și la care alcoolul conținut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că băuturile fermentate, altele decât berea și vinul sunt toate produsele încadrate la codurile NC 2206, cu excepția altor băuturi fermentate spumoase, care au o concentrație alcoolică care depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 13% în volum (pe anul 2016), respectiv 10% în volum (pe anul 2015), precum și băuturi fermentate spumoase, care se încadrează la codurile NC 2206 00 39 care au o concentrație alcoolică care depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 13% în volum (pe anul 2016), respectiv 10% în volum (pe anul 2015).

Totodată, potrivit pct.3 subpct.3.1 din Anexa 1 la Titlul VII Accize din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39, cota de acciză este de 213,21 lei/hl de produs, iar pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59 cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs;

De asemenea, conform pct.3.1 de la nr.3 din Anexa 1 la Titlul VIII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.39 cota de acciză este de 47,38 lei/hl de produs, iar pentru achizițiile de produse încadrate la codul NC 22.06.00.59, cota de acciză este de 396,84 lei/hl de produs.

**În materia TVA** aferentă accizelor sunt incidente prevederile:

- pe anul 2015 - art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

- pe anul 2016- art.286 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

*“ (3) Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

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

Față de prevederile legale se reține că baza de impozitare pentru TVA este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează



a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, respectiv aceasta cuprinde și impozitele și taxele.

Având în vedere cele prezentate la situația de fapt fiscală reiese că societatea a achiziționat intracomunitar de la producătorul J Bulgaria și alte produse decât bere cum este băutura alcoolică marca E în cantitate de 000 hl (ambalată la doze de 000cl și la sticle de 000cl) încadrând acest produs în codul tarifar NC 22060051, pentru care nu se datorează accize în România.

Urmare unor suspiciuni cu privire la încadrarea tarifară a acestui produs, la data de 2015, Biroul Vamal G a inițiat verificări și a prelevat probe din 6 transporturi pentru care au fost întocmite un număr de 6 procese verbale de prelevare.

De asemenea, urmare sesizării Direcției Generale a Vămilelor – Direcția de Supraveghere și Control Vamal privind unele suspiciuni referitoare la încadrarea tarifară a unor produse achiziționate intracomunitar în regim suspensiv de accize Direcția Regională Vamală și Biroul Vamal G au inițiat verificări în urma cărora Laboratorul Vamal Central din cadrul Direcției Generale a Vămilelor a emis certificate de analiză, astfel:

- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.39”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă :22.06.00.59”;
- Certificatul de analiză nr.000/2016, cu concluzia „clasificare tarifară propusă /dacă este cazul): produsul se clasifică la codul NC 22.06.00.39 dacă suprapresiunea în cutie este minimum 1,5 bari, respectiv la codul NC 22.06.00.59 dacă suprapresiunea în cutie este mai mică de 1,5 bari”.

Urmare solicitării de către Laboratorul Vamal Central a unui punct de vedere referitor la certificatele de analiză direcția de specialitate din cadrul Direcției Generale a Vămilelor, prin Serviciul Tarif Vamal Integrat prin adresa nr.000/2016 Direcția Generală a Vămilelor – Serviciul Laboratoare Vamale comunică Direcției de Supraveghere și Control Vamal faptul că urmare a reverificării documentelor au rezultat următoarele:

- produsele ale căror caracteristici au fost menționate în certificatul de analiză nr.000/2016 se clasifică la codul NC 2206 00 39 dacă suprapresiunea în sticlă este de minimum 1,5 bar, respectiv a codul NC 2206 00 59 dacă suprapresiunea în cutie este de minimum 1,5 bar;
- produsele ale căror caracteristici au fost menționate în certificatele de analiză nr.000/2016, 000/2016 și 000/2016 se clasifică la codul NC 2206 00 39;

-produsele ale căror caracteristici au fost menționate în certificatele de analiză nr.000/2016 și 000/2016 se clasifică la codul NC 2206 00 59.

De asemenea, prin adresa nr.000/2016, Direcția Generală a Vămilelor transmite Direcției Regionale Vamale adresa nr.000/2016 și certificatele de analiză nr.000-000, prin care s-a transmis punctul de vedere privind clasificarea tarifară a produselor supuse analizelor de laborator și având în vedere neconcordanța dintre clasificarea tarifară declarată și cea stabilită în urma analizelor de laborator solicită dispunerea unor verificări în vederea stabilirii sumelor de plată reprezentând accize.

Totodată, prin adresa nr.000/2018, dată ca răspuns la adresa nr.000/2018, prin care societatea X a solicitat reanalizarea clasificării tarifare a produsului „cidru marca E”, Direcția Generală a Vămilelor precizează:

În urma cererilor de analiză ale Biroului Vamal G care a solicitat Laboratorului Vamal Central efectuarea determinărilor analitice care să diferențeze clasificarea tarifară a produselor denumite „cidru marca E” în interiorul poziției NC 2206 la codul NC 2206 00 51 și NC 2206 00 59 funcție de suprapresiunea măsurată, Direcția Generală a Vămilelor precizează că la formularea propunerii de clasificare tarifară s-au avut în vedere constatările:

-conform informațiilor de pe ambalajul produselor cidrul E conține: cidru (obținut 000% suc de mere fermentat și glucoză), apă, sirop de glucoză-fructoză, acid malic, dioxid de carbon, metabisulfid de potasiu, diferite arome. Potrivit acestor informații produsele sunt amestecuri dintre un ingredient denumit „cidru” și alte substanțe (apă, sirop, conservanți, arome, dioxid de carbon).

Ingredientul denumit „cidru” este un produs obținut dintr-un amestec de materii prime supuse fermentării, respectiv suc de mere în proporție de 00% și glucoză. Cidrul E reprezintă o băutură care conține maximum 000% suc de mere fermentat și alte substanțe (glucoză, apă, sirop, conservanți, arome, dioxid de carbon).

- conform certificatelor de analiză probele analizate au următoarele caracteristici:

Alcoolul extras din probe provine atât din mere cât și din plante C4 (altele decât merele).

Alcoolul obținut din alte plante decât merele are o pondere semnificativă față de alcoolul provenit din fermentarea merelor.

**Ca urmare, produsele nu pot fi considerate băuturi obținute din fermentarea sucului de mere deoarece sucul de mere fermentat este numai o componentă (000%) a unuia dintre ingrediente, iar produsul conține alcool din alte plante decât merele într-o proporție semnificativă.**

-potrivit Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr.1101/2014, textul poziției 2206 00 este:

*„2206 00 Alte băuturi fermentate (de exemplu cidru de mere, cidru de pere, hidromel, sake); amestecuri de băuturi fermentate și amestecuri de băuturi fermentate și băuturi nealcoolice, nedenumite și necuprinse în altă parte”*

Conform art.1 din Regulamentul (CEE) nr.2658/1987, Nomenclatura combinată (la nivel de 8 cifre) este bazată pe Nomenclatura Sistemului

Armonizat (la nivel de 6 cifre) la care se adaugă subdiviziunile unionale ale acestei nomenclaturi, denumite „*subpoziții NC*”.

În cadrul poziției 2206 00 au fost create subpozițiile 22060031, 22060051 și respectiv 22060081.

Potrivit Regulamentului nr.1034/2014 textul codurilor 22060031, 22060051 și respectiv 22060081 este „*cidru de mere și cidru de pere*”.

Clasificarea tarifară în Nomenclatura combinată (nc) se determină prin aplicarea Regulilor generale de interpretare a acesteia (RG).

Astfel în Nomenclatura SA, prin aplicarea RGI nr.1 și conform textului poziției 220600, se clasifică la această poziție următoarele categorii de produse:

- alte băuturi fermentate (altele decât cele de la poziția 2203,2204 și 2205) (de exemplu cidru de mere, cidru de pere, hidromel, sake);
- amestecuri de băuturi fermentate;
- amestecuri de băuturi fermentate și băuturi nealcoolice, nedenumite și necuprinse în altă parte.

Prin aplicarea RGI nr.1 și 6 și în conformitate cu textul de la codurile 22060031, 22060051 sau 22060081 se clasifică la aceste coduri tarifare, în funcție de ambalaj și suprapresiunea în butelie, produsele care reprezintă cidru de mere și cidru de pere.

Prin interpretarea Nomenclurii Sistemului Armonizat (la nivel de 6 cifre) Organizația Mondială a Vămirilor publică Notele explicative ale Sistemului armonizat (NESA).

Textul Oficial al NESA de la poziția 220600 enumeră, cu titlu de exemplu tipuri de băuturi care se clasifică la această poziție.

Astfel, conform textului NESA de la poz.2206 „*Poziția include, printre altele:*

1) *Cidru de mere, o băutură alcoolică obținută prin fermentarea sucului de mere*”.

Având în vedere aspectele prezentate pentru produsele care au făcut obiectul certificatelor 000-000 a fost propusă clasificarea tarifară la unul din codurile NC 22060039 și 22060059, funcție de suprapresiunea măsurată.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia autoritățile vamale au ales să ignore reglementările legale în materie de clasificare tarifară invocând argumentul conform căruia proveniența alcoolului de cidru are rol de a determina clasificarea tarifară în condițiile în care această prevedere nu se regăsește în niciunul din instrumentele legale incidente clasificării tarifare, se reține că prin aceeași adresa nr.000/2018 Direcția Generală a Vămirilor a precizat că textul NESA de la poziția 2206 menționează că la această poziție se clasifică băuturile fermentate chiar dacă li s-a adăugat alcool sau dacă, conținutul în alcool a fost crescut printr-o a doua fermentație, atât timp cât își păstrează caracterul de produse care se clasifică la această poziție, respectiv băuturi fermentate cu condiția de a-și păstra caracterul de produs fermentat.

În structura Nomenclurii Sistemului Armonizat pozițiile sunt până la nivel de maximum 6 cifre și prin urmare NESA la poziția 2206 00 se referă la băuturi

fermentate care corespund textului poziției, fără a conține referințe la eventuale subpoziții ale NC (la nivel de 8 cifre).

Subdiviziunile de la poziția 2206 00 sunt introduse numai la nivel unional (nivel de 8 cifre, cod NC) astfel încât NESA aferente poziției 2206 nu conțin prevederi referitoare la NC și prin urmare nu produc efecte pentru clasificarea la una din subdiviziuni, în interiorul poziției 2206 00, în speță la unul din codurile NC 22060031, 22060051, 22060081 unde se clasifică cidrul sau la un alt cod din cadrul poziției.

De asemenea, prin adresa nr.000/2018 societatea X a fost înștiințată de Direcția Generală a Vămirilor cu privire la reanalizarea clasificării tarifare efectuată la produsele ce au fost supuse analizelor de laborator și pentru care au fost emise certificatele de analiză nr.000-000 în luna februarie 2016 în sensul că aceste certificate au fost emise în conformitate cu prevederile OPANAF nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor și pentru aceste certificate de analiză nu a fost primită nicio solicitare de efectuare a analizei probei 2 „*ceea ce echivalează cu acordul dumneavoastră asupra valorilor analitice obținute privind proveniența alcoolului conținut în produs*”.

De asemenea, în ceea ce privește factorii care au influențat încadrarea tarifară Direcția Generală a Vămirilor indică adresa 000/2018 prin care s-au menționat motivele obiective de menținere a punctului de vedere privind clasificarea tarifară a produselor, respectiv rezultatele probelor de laborator conform cărora produsele analizate conțin 000%-000% alcool provenit din plante altele decât merele și informațiile de pe eticheta produselor. Clasificarea tarifară a produsului cidru E s-a efectuat potrivit Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr.1101/2014 avându-se în vedere și textele explicative existente.

În ceea ce privește Nota explicativă care definește cidrul ca fiind „*băutura alcoolică obținută prin fermentarea sucului de mere*”, definiția este similară cu cea a Asociației Europene a Cidrului și Vinului de Fructe (AICV), respectiv „Cidrul este băutură obținută numai prin fermentarea completă sau parțială a:

- sucului proaspăt de mere, sau
- sucului reconstituit din suc concentrat de mere, sau
- amestecului dintre cele două de mai sus”.

De asemenea, Codul de bună practică anexat la dosarul cauzei prevede la cap.3 Definiții:

„1. Cidru.

*Cidrul este o băutură alcoolică obținută numai prin fermentarea completă sau parțială a:*

- sucului de mere proaspete, sau
- sucului reconstituit din suc concentrat de mere, sau
- un amestec de dintre suc de mere proaspăt și suc reconstituit din suc concentrat de mere;
- cu sau fără adaos de apă potabilă și zaharuri înainte sau după fermentare;

- cu sau fără adaos de suc de mere proaspăt sau concentrat după fermentare;
  - cu sau fără volum limitat de suc de pere înainte sau după fermentare;
  - cu sau fără adaos de aromă de mere sau pere;
  - cu sau fără aditivi alimentari permisiți prin legislația Uniunii Europene.
- Produsul poate fi necarbonat sau carbonat prin fermentare sau prin injecția de dioxid de carbon.

Produsul va conține în general o cantitate de alcool situată în intervalul cuprins între 1,2% și cel mult 8,56% titru alcoolic volumic (abv) și trebuie să păstreze caracterul de suc de mere fermentat.

**Nu este permisă fortificarea cidrului prin adăugarea de alcool distilat.”**

Ca urmare, definiția cidrului din Codul de bună practică reține același aspect cu cel reținut de Direcția Generală a Vămirilor, respectiv că cidrul trebuie să-și păstreze caracterul de suc fermentat, nefiind permisă fortifierea produsului prin adăugarea de alcool distilat.

De asemenea, prin adresa nr.000/2018, emisă ca urmare a cererii de revizuire a societatea X cu privire la clasificarea tarifară a produsului Cidru E, Direcția Generală a Vămirilor a reiterat cele prezentate în adresele anterioare prin care s-a răspuns punctual societății și prin care au fost prezentate motivele care au condus la reîncadrarea produsului achiziționat din Bulgaria ca fiind produs accizabil.

**Că autoritatea vamală centrală, în cazul în speță Direcția Generală a Vămirilor, este organul care are atribuții în ceea ce privește încadrarea tarifară a produselor este confirmată și de adresa nr.000/2017 a direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale emisă ca răspuns la adresa societății X nr.000/2016 prin care se precizează că „încadrarea tarifară a mărfurilor respectiv stabilirea codurilor NC aferente fiecărui produs în parte [...] intră în competența autorității vamale”.**

Mai mult, pentru a putea analiza similitudinile punctelor de vedere la nivelul statelor membre Direcția Generală a Vămirilor s-a adresat Administrației Vamale din Bulgaria, care, în răspunsul formulat are același punct de vedere cu privire la clasificarea tarifară a produsului „cidru E”.

De asemenea, în vederea emiterii unei soluții temeinic justificată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, prin adresa 000/2019, punctul de vedere cu privire la reîncadrarea tarifară a produsului cidru E achiziționat intracomunitar din Bulgaria de către organele vamale.

Prin adresa de răspuns nr.000/2019 Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice precizează:

„Menționăm că încadrarea tarifară a mărfurilor, respectiv stabilirea codurilor NC aferente fiecărui produs în parte, deci și ale codurilor NC corespunzătoare grupei de produse „băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri” și a subgrupelor aferente, respectiv cidru de mere și de pere și alte

*băuturi fermentate, intră în competența exclusivă a autorității vamale, conform HG nr.520/2003 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și art.1 lit.d) din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu modificările ulterioare, direcția noastră neavând nici competența și nici posibilitățile tehnice de a efectua încadrarea/reîncadrarea tarifară a unui produs*".

Ca urmare, se reține că Direcție Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită de către contestatară să se pronunțe cu privire la obligațiile fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală, în speță accize, ca urmare a reîncadrării tarifare a produsului cidru de mere marca E achiziționat din Bulgaria.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în accize ca urmare a reconfirmării de către autoritatea vamală – Direcția Generală a Vămilelor a reîncadrării tarifare a procedurii cidru de mere marca E achiziționat din Bulgaria.

În consecință, având în vedere opiniile exprimate de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale date ca răspuns, atât către societate, cât și către organul de soluționare a contestației în sensul că singura autoritate care poate efectua încadrarea/reîncadrarea tarifară a bunurilor este Direcția Generală a Vămilelor, precum și faptul că Direcția Generală a Vămilelor și-a menținut punctul de vedere cu privire la reîncadrarea tarifară efectuată, atât către societate, cât și către organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că obligații fiscale cu titlu de accize au fost stabilite în mod legal.

În ceea ce privește cauzele CJUE invocate de societate în susținere, de asemenea, Direcția Generală a Vămilelor a precizat că pentru determinarea clasificării tarifare propuse au fost avute în vedere și considerentele CJUE.

Astfel, în ceea ce privește hotărâre CJUE emise în cauzele C-150/08 și C-532/533/14 ambele au ca obiect stabilirea clasificării tarifare la pozițiile 2206 și 2208 și ambele au hotărât că determinarea clasificării tarifare a unor produse la poziția 2208 (băuturi spritoase) și nu la poziția 2206, urmare a faptului că acestea și-au pierdut caracteristicile de produs fermentat.

În ceea ce privește hotărârea CJUE emisă în cauza C-150/08 obiectul acesteia îl constituie clasificarea tarifară a unei băuturi fermentate care conține alcool distilat și își pierde caracteristicile de băutură fermentată și prin urmare trebuie clasificată la poziția 2208.

Referitor la hotărârea CJUE emise în cauza C-532/533/14 aceasta are ca obiect determinarea clasificării tarifare a unor produse alcoolice care, urmare procesului tehnologic prin care sunt obținute, își pierd caracterul de produse fermentate. Hotărârea a stabilit faptul că produsele alcoolice care conțin alcool provenit din fermentare nu rămân clasificate la poziția 2206 ca băuturi fermentate, ci trebuie clasificate la poziția 2208, atunci când, urmare a

procesului tehnologic (operațiuni de filtrare, ultrafiltrare) își pierd caracteristicile de produse fermentate.

Ca urmare, cauzele invocate de societate nu sunt aplicabile pentru determinarea clasificării tarifare a produselor care au făcut obiectul analizelor de laborator.

În ceea ce privește prezentarea de către societatea a Informațiilor Tarifare Obligatorii (ITO) emise pentru alți titulari din statele membre conform cărora produsul cidru este încadrat la codul NB 2206 00 51, pentru care nu se datorează accize, se reține că potrivit art.33 alin.(2) din Regulamentul (UE) nr.952/2013 din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (reformare)

*“(2) **Deciziile ITO și IOO sunt obligatorii, numai în ceea ce privește clasificarea tarifară sau determinarea originii mărfurilor:***

*(a) **pentru autoritățile vamale față de titularul deciziei, doar în privința mărfurilor pentru care formalitățile vamale sunt îndeplinite după data de la care decizia produce efecte;***

*(b) **pentru titularul deciziei față de autoritățile vamale, doar de la data la care notificarea privind decizia este primită sau este considerată a fi primită.”***

În același sens sunt și precizările autorității vamale exprimate prin adresele nr.000/2018, nr.000/2018 și nr.000/2018.

Invocarea în susținere a Legii nr.13/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative nu poate fi reținută întrucât aceste prevederi legale nu erau în vigoare la data efectuării operațiunilor, iar legea dispune numai pentru viitor potrivit principiului neretroactivității legii consacrat la art.15(2) din Constituție. Se reține că o lege adoptată produce efecte juridice numai pentru viitor, fiind absurd ca un subiect de drept să invoce comportamente și o conduită pe care a avut-o anterior intrării în vigoare a unei legi care reglementează această conduită, comportamentul său fiind normal și firesc, în conformitatea cu legea, dacă se desfășoară în cadrul ordinii de drept în vigoare la acea dată și nu în cadrul unor prevederi legale care au fost adoptate într-o perioadă viitoare.

**Referitor la erorile prezentate de societate, în sensul că anumite produse E din care nu au fost luate probe și autoritatea vamală nu s-a pronunțat cu privire la clasificarea tarifară (E K 35x15cl și E L 35x15cl), precum și la faptul că au fost incluse în categoria produselor accizabile produse similare celor asupra cărora autoritatea vamala s-a pronunțat cu privire la clasificarea tarifară (E L OW 24x33cl-sticlă, E K 40clx24-doză, E M 24x40cl RO, E L Can 24x40cl RO-doză) și care sunt fabricate de un alt producător X Slovakia, pentru care eronat au fost calculate accize nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la pag.47 din contestație, penultimul alineat însăși societatea precizează „*vă rugăm să aveți în vedere faptul că produsele E***

*îmbuteliate în sticlă sau în doză conțin același lichid, fără a exista o diferență în procesul de producție, ci doar ulterior fiind îmbuteliate în mod diferit”.*

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au încadrat eronat produsele E îmbuteliate în sticlă la codul NC 2206 00 39 ca fiind băuturi fermentate spumoase nu se reține având în vedere că încadrarea în clasificarea tarifară a fost efectuată de autoritatea vamală competentă, iar legea fiscală prevede expres încadrarea produselor cu NC 2206 00 39 în această categorie de produse accizabile.

Totodată, referitor la argumentul conform căruia obiectul inspecției fiscale înscris în avizul de inspecție fiscală constituie impozit pe profit, TVA, accize pentru bere și accize pentru băuturi liniștite, altele decât bere și vinuri, fără a fi înscrise și accize pentru băuturi fermentate spumoase, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât încadrarea tarifară a produsului E efectuată de către Direcția Generală a Vămilelor la băuturi fermentate liniștite și băuturi fermentate spumoase se referă la aceeași categorie de băuturi alcoolice accizabile, respectiv băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri conform Anexei 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Anexei 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește quantumul accizelor stabilit se reține argumentul contestatarii conform căruia la calculul acestei obligații fiscale au fost avute în vedere și produse E care erau achiziționate de la X Slovakia și pentru care autoritatea vamală nu a stabilit că s-ar încadra în alte coduri tarifare, purtătoare de accize.**

În virtutea rolului activ, prin adresa nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să identifice produsele E achiziționate de la X Slovakia pentru care nu au fost emise certificate de analiza care să conducă la încadrarea acestora într-un alt cod tarifar și să calculeze accizele aferente acestora și TVA aferentă accizelor.

Prin adresa de răspuns, înregistrată sub nr. 000/2019, se precizează:

- accizele aferente produselor E achiziționate de la X Slovakia sunt în quantum de 000 lei;
- TVA aferentă acestor accize este în quantum de 000 lei.

Față de cele prezentate mai sus se reține că pentru produsele cidru de mere E achiziționate de la X Slovakia nu există constatări, accizele stabilite suplimentar referindu-se exclusiv la produsele cidru de mere E achiziționate din Bulgaria și reîncadrate tarifare ca urmare controalelor efectuate la cererea autorității competente - Direcția Generală a Vămilelor – Direcția de Supraveghere și Control Vamal din produs neaccizabil în categoria produselor accizabile. În consecință, pentru accizele aferente produsului cidru de mere E achiziționate de la X Slovakia organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța având



În vedere că nu există documente din care să rezulte că și acest produs a fost verificat, analizat și reîncadrat tarifar de către organele vamale competente.

Conform celor mai sus precizate contestația se va:

- desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei** reprezentând accize, în conformitate cu prevederile cu prevederile art.279 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.
- respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de **000 lei** reprezentând accize, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**În ceea ce privește TVA**, pe anul 2015, sunt incidente prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pe anul 2016 sunt incidente prevederile 286 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului sau a unui terț, inclusiv subvențiile directe legate de prețul operațiunilor, respectiv în baza de impozitare se includ impozitele și taxele.

Referitor la argumentul conform căruia TVA a fost stabilită eronat întrucât accizele care constituie bază de impozitare nu au fost încasate și deci nu pot incluse în baza de impunere nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că accizele au fost stabilite ca urmare a reîncadrării produselor E achiziționate din Bulgaria, de către autoritatea vamală competentă, ca fiind produse accizabile. Mai mult, legea fiscală nu condiționează stabilirea bazei impozabile a TVA de plata impozitelor și taxelor ci prevede expres, că acestea reprezintă componentă a bazei de impozitare.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală se reține că au fost stabilite diferențe de accize pentru cidru de mere E ca urmare a reîncadrării acestora în alte coduri de clasificare tarifară de către autoritatea vamală competentă – Direcție Generală a Vămirilor fiind calculată, conform prevederilor legale potrivit cărora accizele majorează baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, TVA suplimentară.

Referitor la invocarea în susținere a **Hotărârii CJU în cauzele conexe C-000/12 FF și C-000/12 GG** prin care s-a concluzionat că în cazul în care

furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată din analiza acestei hotărâri reiese că această concluzie se referă la contractele încheiate între cele două părți pentru vânzarea de imobile (000 buc) pentru care prin contracte nu au existat prevederi cu privire la TVA, dar care din punct de vedere al legii fiscale interne, reprezintă operațiuni în sfera TVA pentru care se datorează TVA. Prin hotărârea pronunțată s-a considerat că Directiva 2006/112/CE, în special art.73 și 78, trebuie interpretată în sensul că atunci când pentru prețul convenit de părți nu există nicio mențiune cu privire la TVA și nu există posibilitatea ca TVA stabilită de administrația fiscală să fie recuperată, prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor art.78 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA stipulează:

*“Baza de impozitare include următoarele elemente:*

*(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;*

*(b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.*

*În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”*

Astfel, față de prevederile legale mai sus invocate, coroborat cu Hotărârea CJUE se reține că există diferențe:

- prevederile legale se referă la componența bazei de impozitare a TVA;  
- hotărârea se referă la includerea/neincluderea în prețul de livrare a TVA care a fost stabilită ulterior de către administrația fiscală în sarcina persoanelor fizice care au efectuat operațiuni imobiliare considerate ca fiind în sfera TVA și care nu mai poate fi recuperată de la beneficiarii finali fără a face trimitere la includerea în baza de impozitare a TVA a impozitelor și taxelor.

Ca atare, baza de impozitare pentru TVA, potrivit legii fiscale interne și a normelor UE este alcătuită din impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine, precum și cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. De aici rezidă faptul că accizele stabilite în sarcina societății ca urmare a reîncadrării produsului cidru de mere E achiziționat din Bulgaria în regim suspensiv, reîncadrarea fiind efectuată ca urmare existenței unor suspiciuni cu privire la achiziția acestor produse, suspiciuni confirmate ulterior de buletinele de analiză și confirmate de autoritatea vamală competentă, nu se poate pune în discuție că acestea nu ar constitui element al bazei de impozitare pentru TVA.

Faptul că ulterior efectuării acestor operațiuni administrația fiscală a stabilit TVA de plată având ca bază de impozitare accize care nu mai pot fi recuperate de la consumatorii finali, se reține că măsura dispusă de organele de inspecție este în conformitate cu prevederile legale fiscale, care au fost în concordanță cu legislația UE având în vedere că de la data intrării în UE

România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar și care nu condiționează stabilirea de accize și TVA aferente accizelor de încasarea acestora.

Având în vedere argumentele conform cărora, calculul accizelor a fost efectuat și asupra produsului cidru de mere E achiziționat de la **X Slovakia** asupra cărora nu există constatări, autoritatea vamală nu a efectuat analize de laborator și nici nu a efectuat reîncadrarea acestora în alte coduri de clasificare tarifară, prin adresa nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să identifice aceste produse și să calculeze accizele aferente acestora, TVA aferentă accizelor, precum și accesoriile aferente.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr.000/2019 organele de inspecție fiscală au precizat quantumul TVA aferentă accizelor produsului cidru de mere E achiziționate de la X Slovakia.

Ca urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se va:

- desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2018 pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- suma de **000 lei reprezentând accize;**

-suma de **000 lei reprezentând TVA aferentă accizelor**, în conformitate cu prevederile cu prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

- respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma 000 lei, reprezentând:

- suma de **000 lei reprezentând accize,**

- suma de **000 lei reprezentând TVA aferentă accizelor**, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

### **C. ACCESORII**

**Referitor la suma de 000 lei reprezentând accesorii aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale sunt datorate în quantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

**În fapt**, organele fiscale au stabilit obligații fiscale accesorii pentru

debitele principale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018, astfel:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018;

-prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, în de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și accizelor stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită prin Decizia de impunere nr.000/2018.

**În drept**, pe perioada 2011-2015 sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin. (1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1)  
Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

*ART. 120 Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*ART. 120<sup>1</sup>*

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Începând cu 01.01.2016, a intrat în vigoare Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.174 alin.1 și art.176 alin.1 prevede:

„ART. 174

**Dobânzi**

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

ART. 176

**Penalități de întârziere**

*(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Totodată, conform prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere” .*

Potrivit prevederilor legale invocate, indiferent de perioadă, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

De asemenea, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

De asemenea, se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

Întrucât, prin contestație societatea X nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate, în baza principiului de drept potrivit căruia „*accessorium sequitur principale*”, accesoriile vor urma soluțiile pronunțate în speța privind debitul principal, după cum urmează:

1)

- se vor desființa parțial Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA și accize stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018;

-se vor desființa parțial Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru TVA și accize stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

2.)

- se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **000 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Decizia de impunere nr.000/2018;

- se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **000 lei** reprezentând penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018, aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Decizia de impunere nr.000/2018, în temeiul prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul

de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE

### 1. Desființarea parțială a:

- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei reprezentând TVA;
- 000 lei reprezentând accize;
- 000 lei reprezentând TVA aferentă accizelor.

- Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA și accize stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018;

-Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru TVA și accize stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018,

### 2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea

**X:**

- împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei reprezentând:**

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei accize;
- 000 lei TVA,
- împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 **pentru suma de 000 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale stabilite prin Deciziei de impunere nr.000/2018;

- împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2018 **pentru suma de 000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel ....., in termen de 6 luni de la comunicare.

**Director general**