



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 267 / 2016**  
privind soluționarea contestației depusă de  
.X. S.A. - în faliment,  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
cu nr. A\_SLP 1475/29.07.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./26.07.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 1475/29.07.2016, asupra contestației formulată de .X. S.A, cu sediul în .X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub numărul .X. și având cod de înregistrare fiscală RO .X..

.X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 și Procesul verbal nr. .X./24.06.2016, întocmite de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, prin remitere confirmată prin semnătura reprezentantului lichidator aflată pe adresa nr. .X./27.06.2016, de comunicare a actelor de impunere, 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, la data de 19.07.2016, conform ștampilei serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 alin. (1), art.270(1) și art. 272 alin. (5) 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, societatea precizează că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit actele de impunere contestate pe considerentul că pentru perioada 01.02.2012 – 31.12.2013 nu a colectat TVA în sumă de .X. lei, aferentă obligațiilor suplimentare privind acciza pentru alcool etilic, bere și băuturi fermentate liniștite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, întocmită în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-.X./ 23.11.2015, invocându-se dispozițiile art. 137 alin. (2) lit. a), art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 6 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Societatea arată că prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au dispus înregistrarea în evidența contabilă a societății a sumei de .X. lei reprezentând TVA, iar prin Procesul verbal nr. .X./24.06.2016 au stabilit că, din această sumă, .X. lei sunt rezultatul săvârșirii unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. (1), art. 9 alin. (1) lit. a) și c) din Legea nr. 241/2005.

Societatea consideră că stabilirea sumei de .X. lei reprezentând TVA, datorată suplimentar aferent diferențelor bazelor de impozitare conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, contravine legii întrucât potrivit

dispozițiilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii se constituie din „*tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert*”, iar potrivit dispozițiilor art. 125<sup>1</sup> pct. 5 din același act normativ, baza de impozitare reprezintă „*contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile*”. Prin urmare taxa pe valoarea adăugată a fost calculată și evidențiată în mod corect de către societate luând în considerare „*contrapartida obținută*”, respectiv „*contravaloarea unei livrări de bunuri*”.

Societatea susține că recalcularea accizelor conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2016 nu reprezintă temei legal pentru ajustarea TVA și în plus baza de impunere a TVA nu a fost modificată printr-o decizie de modificare a bazei de impunere emisă de către organele fiscale care să permită recalcularea acestei taxe.

Societatea arată că singurul temei legal pentru calculul TVA este art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar acesta nu prevede posibilitatea includerii în baza de impozitare a unei sume reprezentând o taxă ce a fost stabilită ulterior datei livrării mărfurilor, determinată printr-o decizie de impunere.

Societatea susține că TVA a fost calculată raportat la contravaloarea livrării mărfurilor evidențiată în facturile fiscale la acea dată, în conformitate cu prevederile art. 137 și 125<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, ținând cont că nu există nicio dispoziție legală în temeiul căreia se poate modifica baza de impunere a TVA, ulterior livrării mărfurilor, ca o consecință a unei decizii de impunere aferente unei alte taxe, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 sunt nelegale.

Societatea susține că în baza impozabilă stabilită suplimentar în quantum de .X. lei este inclusă suma de .X. lei reprezentând pierdere tehnologică pentru bere înregistrată în cursul anului 2012, precum și suma

de .X. lei reprezentând pierdere tehnologică pentru alcool etilic înregistrată în cursul anului 2012.

Față de acest aspect societatea precizează că prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal invocate de organele de inspecție fiscală pentru calcularea TVA suplimentară, potrivit cărora sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, au fost abrogate prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012.

De asemenea, societatea precizează că nu se poate vorbi în cazul de față de bunuri constatate a fi lipsă în gestiune ci de pierderi tehnologice care au fost justificate de societate încadrându-se în normele de consum declarate încă din momentul autorizării. Pierderile de produse accizabile au fost calculate prin aplicarea coeficienților de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr. 218/30.11.1978, și, prin urmare, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016 este nelegală.

Societatea susține, având în vedere aceste considerente, că și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 prin care s-a dispus înregistrarea de către societate în evidența contabilă a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei este, de asemenea, nelegală.

Cu privire la Procesul verbal nr. .X./24.06.2016 societatea apreciază că și acesta este lovit de nulitate întrucât nu este semnat de contribuabil, încălcându-se astfel dispozițiile imperative ale art. 132 alin. (2) din Codul de procedură fiscală adoptat prin Legea nr. 207/2015 și totodată în cuprinsul acestuia nu sunt precizate considerentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. (1), art. 9 alin. (1) lit. a) și c) din Legea nr. 241/2005.

Prin urmare, societatea solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 și a Procesul verbal nr. .X./24.06.2016.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferele diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat, urmare inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015, că societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare privind acciza pentru alcool etilic stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, fiind încălcate prevederile art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia „(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele: a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată”, după cum urmează:

a) pentru perioada 01.03.2012 – 31.03.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.11.2015 nu au fost calculate accize suplimentare care pot constitui baza de impozitare pentru TVA și în aceste condiții nu au rezultat diferențe față de constatările din actul de control inițial, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./20.12.2012 pentru această perioadă.

b) pentru perioada 01.02.2012 – 29.02.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.01.2010 – 31.03.2012 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./20.12.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./20.12.2012 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./20.12.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.01.2010 – 31.03.2012 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./20.12.2012 pentru perioada 01.02.2012 – 29.02.2012, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X./22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012 începând cu luna februarie, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutura răcoritoare cu aroma, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aromă de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri, este susținută și de precizările Direcției Generale a Vămirilor, formulate prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, constituie baza impozabilă pentru TVA.

Întrucât cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 s-a constatat că pentru perioada 01.02.2012 – 29.02.2012 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru alcool etilic în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în suma de .X. lei.

c) pentru perioada 01.04.2012 – 30.04.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.04.2010 – 30.09.2012 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./09.07.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./09.07.2013 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./09.07.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.04.2012 – 30.09.2012 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./09.07.2013 pentru perioada 01.04.2012 – 30.04.2012, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X. / 22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aromă de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările Direcției Generale a Vămirilor formulate prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal constituie baza impozabilă pentru TVA.

Întrucât cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 s-a constatat că pentru perioada 01.04.2012 – 30.04.2012 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru alcool etilic în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei.

d) pentru perioada 01.05.2012 – 31.05.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.04.2012 – 30.09.2012 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./09.07.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./09.07.2013 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./09.07.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.04.2012 – 30.09.2012 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./09.07.2013 pentru perioada 01.05.2012 – 31.05.2012, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X. / 22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aroma de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările formulate de Direcția Generală a Vămilelor prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal constituie bază impozabilă pentru TVA.

Întrucât cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 s-a constatat că pentru perioada 01.05.2012 – 31.05.2012 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru alcool etilic în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015,



organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în suma de .X. lei.

e) pentru perioada 01.06.2012 – 31.09.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.04.2012 – 30.09.2012 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./09.07.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 09.07.2013 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-.X./09.07.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.04.2012 – 30.09.2012 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./09.07.2013 pentru perioada 01.06.2012 – 30.09.2012, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X. / 22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aromă de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările Direcției Generale a Vămirilor formulate prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 23.11.2015, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât

bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal constituie bază impozabilă pentru TVA.

Întrucât cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 s-a constatat ca pentru perioada 01.06.2012 – 30.09.2012 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru pierderi tehnologice la bere în sumă de .X. lei și acciza pentru alcool etilic în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

f) pentru perioada 01.10.2012 – 31.10.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./25.11.2015 nu au fost calculate accize suplimentare care să constituie bază de impozitare pentru TVA și în aceste condiții nu au rezultat diferențe față de constatările din actul de control inițial, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2014 aferent acestei perioade.

g) pentru perioada 01.11.2012 – 30.06.2013 organele de inspecție fiscală au constatat ca din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.10.2012 – 30.06.2013 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./19.06.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.10.2012 – 30.06.2013 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.06.2014 pentru perioada 01.11.2012 – 30.06.2013, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X. /22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu*

*băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aromă de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările Direcției Generale a Vămilelor formulate prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal constituie bază impozabilă pentru TVA.

Cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.11.2012 – 30.06.2013 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentară de plată privind acciza pentru pierderi tehnologice la alcool etilic în sumă de .X. lei aferentă anului 2012 și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei.

Suma de .X. lei reprezintă diferența dintre acciza la băuturi fermentate altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei stabilită suplimentar conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./ 23.11.2015 și acciza calculată de societate la bere, pentru aceeași perioadă, respectiv 01.04.2013 – 30.06.2013, în sumă de .X. lei, iar verificarea includerii în baza de impozitare a TVA a accizei în sumă de .X. lei a făcut obiectul inspecției fiscale care s-a finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2014 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./19.06.2014.

Astfel că, pentru perioada 01.11.2012 – 30.06.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei care se adaugă la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 19.06.2014.

h) pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013 organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al TVA societatea a fost verificată pentru perioada 01.07.2013 – 31.01.2014 conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.07.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia

de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 29.07.2014.

Organele fiscale au constatat că de la data finalizării inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.07.2013 – 31.01.2014 și până în prezent au apărut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 29.07.2014 pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013, astfel:

Prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X. / 22.06.2015 Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

Afirmația privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aromă de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările Direcției Generale a Vămile formulate prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

În urma finalizării inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 23.11.2015 prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru bere, acciza pentru alcool etilic și acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, care, potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal constituie bază impozabilă pentru TVA.

Cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013 societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei.

Suma de .X. lei reprezintă diferența dintre acciza la băuturi fermentate altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei stabilită suplimentar conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./ 23.11.2015 și acciza calculată de societate la bere, pentru aceeași perioadă, respectiv 01.07.2013 – 31.12.2013, în sumă de .X. lei, iar verificarea includerii în baza de impozitare a TVA a accizei în sumă de .X. lei a făcut obiectul inspecției fiscale care s-a finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.04.2014 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./29.07.2014.

Astfel că, pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei care se adaugă la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 29.07.2014.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății în baza prevederilor art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare reprezentând TVA în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că .X. S.A. este în procedură de insolvență începând cu data de 19.04.2012, iar în data de 10.05.2016 s-a aprobat intrarea în faliment.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că au fost constatate fapte care pot întruni elemente constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și sancționate de Legea nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale fapt pentru care s-a întocmit sesizare penală înaintată organelor de cercetare penală.

În plus, organele de inspecție fiscală menționează că o parte din obligațiile fiscale suplimentare constând în acciza la alcool etilic, bere și băuturi fermentate altele decât bere și vinuri constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 care a constituit bază impozabilă pentru TVA stabilită suplimentar cu ocazia verificării conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, au făcut obiectul sesizării penale nr. .X./27.11.2015 înaintată organelor de cercetare penală în data de 04.12.2015.

**III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate în contestație, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în**

**perioada verificată, argumentele invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA aferentă sumelor reprezentând accize la alcool etilic (.X. lei + .X. lei) și bere (.X. lei) în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca datorate aceste sume, iar accizele intră în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** cu ocazia inspecției fiscale dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a colectat TVA aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru alcool etilic și bere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 procedând după cum urmează:

1. pentru perioada 01.02.2012 – 29.02.2012, aferent sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru alcool etilic stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

2. pentru perioada 01.04.2012 – 30.04.2012 aferent, sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru alcool etilic stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei.

3. pentru perioada 01.05.2012 – 31.05.2012, aferent sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru alcool etilic stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei.

4. pentru perioada 01.06.2012 – 31.09.2012, aferent sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru pierderi tehnologice la bere și sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru alcool etilic stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

5. pentru perioada 01.11.2012 – 30.06.2013, aferent sumei de .X. lei reprezentând acciza pentru pierderi tehnologice la alcool etilic înregistrate în anul 2012 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, prin care au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezentând TVA.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.137 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

*(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;(...)*

*(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Totodată, baza de impozitare cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, raportat la speța de față, organul de soluționare a contestației reține faptul că accizele se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că TVA a fost calculată ca urmare a reîntregirii bazei de impozitare cu accizele stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015.

Totodată se reține că potrivit pct. 1.1.1, pct. 1.1.3 și pct. 1.1.4. din Decizia nr. .X./29.06.2016 de soluționare a contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 întocmită de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015, organul de soluționare a reținut în sarcina societății debitul privind accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, accize aferente pierderilor tehnologice la alcool etilic în sumă de .X. lei și pierderi tehnologice la bere în sumă de .X. lei, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată respectiv nemotivată, pentru aceste sume.

În plus se reține că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, astfel că, pe cale de consecință, .X. S.A. datorează TVA în cuantum **.X. lei**, aferentă debitului de .X. lei reprezentând accize la alcool etilic și la pierderi tehnologice la alcool etilic și bere, reținut ca datorat.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia stabilirea TVA aferentă diferențelor bazelor de impozitare conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, este nelegală având în vedere definiția bazei de impozitare prevăzută la art. 125<sup>1</sup> pct. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și modul de constituire a acesteia prevăzut la art. 137 alin. (1) lit. a) din același act normativ, se reține că în speță, așa cum s-a arătat anterior, baza de impozitare a TVA în cazul livrării de bunuri este constituită din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, la care se adaugă impozitele și taxele datorate, în categoria cărora intră și accizele stabilite conform legii.

Având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 au fost calculate în sarcina



societății accize pentru livrări de alcool etilic și pentru pierderi tehnologice la alcool etilic și la bere aferente anului 2012 în sumă de .X. lei, iar prin Decizia nr. .X./29.06.2016 organul de soluționare a contestației formulate de societate împotriva acestor acte de impunere, la pct.1.1.1, pct. 1.1.3 și pct. 1.1.4. a menținut debitul respectiv, pe cale de consecință societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe considerentul că accizele intră în baza de impozitare a TVA, astfel că susținerea contestației nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

Față de argumentul societății potrivit căruia recalcularea accizelor conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 nu reprezintă temei legal pentru ajustarea TVA iar baza de impunere a TVA nu a fost modificată printr-o decizie de modificare a bazei de impunere emisă de către organele fiscale, care să permită recalcularea acestei taxe, se reține că potrivit art. 88 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, invocat de societate *„sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...] b) deciziile referitoare la bazele de impunere”*, însă potrivit art. 89 din același act normativ *„(1) Bazele de impunere se stabilesc separat, prin decizie referitoare la bazele de impunere, în următoarele situații:*

*a) când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane. Decizia va cuprinde și repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului;*

*b) când sursa venitului impozabil se află pe raza altui organ fiscal decât cel competent teritorial. În acest caz competența de a stabili baza de impunere o deține organul fiscal pe raza căruia se află sursa venitului”*.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale anterior menționate se reține că acestea nu se aplică speței, ci, așa cum s-a aratat mai sus, cauza intră sub incidența prevederilor art. 137 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează clar modul de formare a bazei de impozitare a TVA în cazul livrărilor de bunuri ca fiind contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, la care se adaugă impozitele și taxele datorate în cazul livrării respective, în speță accizele stabilite conform legii.

Societatea susține, referitor la suma de .X. lei reprezentând accize aferente pierderilor tehnologice la bere, respectiv suma de .X. lei reprezentând accize aferente pierderilor tehnologice la alcool etilic, ambele înregistrate în cursul anului 2012, că organele de inspecție fiscală au

considerat în mod eronat pierderile respective ca fiind bunuri constatate lipsă în gestiune, asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată potrivit art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, în condițiile în care aceste prevederi legale au fost abrogate prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012, iar societatea a justificat pierderile respective, acestea încadrându-se în normele de consum declarate încă din momentul autorizării, fiind calculate prin aplicarea coeficienților de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr. 218/30.11.1978.

Față de aceste suțineri se reține că prin Decizia nr. .X./29.06.2016 de soluționare a contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015, la pct. 1.1.3. organul de soluționare, luând în considerare documentele aflate la dosarul cauzei respective, a respins argumentul societății potrivit căruia pierderile tehnologice de produse accizabile au fost justificate în mod legal în baza studiului de specialitate aprobat prin Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr. 218/30.11.1978, în condițiile în care ordinul invocat contravine prevederilor art. 206<sup>7</sup> alin.(6<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că pierderile trebuie să se încadreze în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în studiile realizate la solicitarea antrepozitarului interesat de către institute/societăți comerciale care au înscris în obiectul de activitate una dintre activitățile cu codurile CAEN 7112, 7120 sau 7490 și au implementate standardele de calitate ISO 9001, ISO 14001 și OHSAS 18001, iar acest fapt nu a fost probat în mod corespunzător de către societate.

De asemenea, prin Decizia nr. .X./29.06.2016 anterior menționată a fost respinsă ca fiind eronată și afirmația societății potrivit căreia coeficienții de pierderi au fost comunicați autorităților competente, încă de la începutul activității sale, prin adresele nr..X./07.11.2011 și nr..X./07.11.2011, transmise Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Autorității Naționale a Vămirilor, întrucât din adresele respective nu a rezultat care sunt coeficienții de pierdere în care urma să se încadreze societatea.

Având în vedere că aceste argumente nu au fost luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației împotriva măsurilor luate de organele de inspecție fiscală privind calculul accizelor pentru pierderile tehnologice la alcool etilic în sumă de .X. lei și la bere în sumă de .X. lei

prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./ 23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015, acestea nu pot fi luate în considerare nici la soluționarea favorabilă a contestației formulată împotriva măsurilor privind calculul TVA aferentă sumelor respective luate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, societatea neaducând alte precizări sau documente în sprijinul argumentelor invocate.

Totodată se reține că prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal și prevederile pct. 6 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 potrivit cărora *“pierderile tehnologice nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în limitele stabilite potrivit legii sau, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum, dar pentru a preveni practici abuzive depășirea acestor norme este asimilată livrării de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal”*, erau în vigoare la data efectuării operațiunilor în condițiile în care Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 a intrat în vigoare la 01.01.2013.

În consecință, având în vedere considerentele mai sus enunțate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./ 24.06.2016 pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**2. Referitor la suma contestată de .X. lei, reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală în temeiul art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr.**

**.X./29.06.2016 împreună cu Procesul verbal nr. .X./24.06.2016 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2016 a fost emisă ca urmare a faptului că de la data finalizării inspecțiilor fiscale parțiale privind TVA aferente perioadei 01.01.2010 – 31.01.2014 au aparut elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală, astfel:

- prin adresele nr. .X./21.05.2014, nr. .X./29.01.2015 și nr. .X./22.06.2015 transmise către Administrația județeană a finanțelor publice .X., Biroul vamal de interior .X. a solicitat calculul accizei pentru alcoolul etilic rafinat denaturat în anul 2012, care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat, deci care nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii prevăzută de art. 205<sup>58</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- din Procesul verbal nr. .X./05.12.2014 încheiat de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală și în urma analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central a rezultat că produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe 8,5% volum*” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea și vinul.

- afirmația organelor de inspecție fiscală privind încadrarea produsului finit „*bere Cetera în amestec cu aroma de fructe*” în grupa băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri este susținută și de precizările formulate de Direcția Generală a Vămilelor prin adresa nr. .X./26.11.2014, urmare solicitării Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr. .X./25.11.2014.

- prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 s-au stabilit în sarcina societății, pentru perioada 01.04.2013 – 30.06.2013, obligații suplimentare de plată privind acciza

pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei din care s-a scăzut acciza calculata de societate pentru aceeași perioadă pentru produsul bere în sumă de .X. lei, iar pentru perioada 01.07.2013 – 31.12.2013 s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată privind acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei din care s-a scăzut acciza calculata de societate pentru aceeași perioadă pentru produsul bere în sumă de .X. lei, rezultând suma de .X. lei, datorata de societate.

- potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, acciza constituie bază impozabilă pentru TVA.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, contestate, organele de inspecție fiscală în urma reverificării taxei pe valoarea adăugată au constatat că societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei aferentă obligației suplimentare de plată privind acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, în sumă de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015.

Prin Procesul verbal nr. .X./25.11.2015 și sesizarea penală nr. .X./27.11.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. s-a considerat că acciza pentru băuturi fermentate linitite, altele decât bere și vinuri, stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, este rezultatul săvârșirii unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de Legea nr. 241/2005, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, ținând cont de actul de sesizare penală menționat anterior, au considerat că și taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, poate fi rezultatul săvârșirii unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de Legea nr. 241/2005, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel că, prin Sesizarea penală nr. .X./29.06.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat, în conformitate cu art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr. .X./24.06.2016, ale cărui constatări sunt precizate și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit.c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „(1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;(…)”*

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., **contestată**, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma reverificării dispusă prin Decizia de reverificare nr. .X./27.11.2016 organele de inspecție fiscală au constatat că de la data finalizării inspecțiilor fiscale parțiale privind TVA aferente perioadei 01.01.2010 – 31.01.2014 au apărut elemente suplimentare necunoscute la acea dată, respectiv faptul că potrivit analizelor de laborator efectuate de Laboratorul vamal central produsul finit fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea „*Cetera – bere în amestec cu băutură răcoritoare cu aromă, compoziție fructe albe*

8,5% volum” reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât berea sau vinul, această încadrare fiind susținută și de precizările formulate de Direcția Generală a Vămirilor prin adresa nr. .X./ 26.11.2014, iar prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.11.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 s-au stabilit obligații suplimentare de plată privind acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei.

Potrivit precizărilor formulate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./16.09.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A\_SLP 1769/ 21.09.2016, din suma de .X. lei reprezentând acciza pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri s-a scăzut suma de .X. lei reprezentând acciza calculată de societate pentru aceeași perioadă la bere, rezultând suma de .X. lei, care potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, constituie bază impozabilă pentru TVA, societatea având obligația ca pentru suma respectivă să calculeze TVA aferentă.

Întrucât prin Procesul verbal nr. .X./25.11.2015 și sesizarea penală nr. .X./27.11.2015 transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. s-a considerat că acciza pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri, stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, este rezultatul săvârșirii unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de Legea nr. 241/2005, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că și taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, contestate, poate fi rezultatul săvârșirii unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de Legea nr. 241/2005, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax–Others, Curtea Europeană de Justiție precizând următoarele: *„atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și*

*situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilă”.*

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

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

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

Potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni**, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care :

*“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*,



astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J. prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că „*există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducere a sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare , respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.*”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.

**Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor .”**

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra*

*soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin Sesizarea penală nr. .X./29.06.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat, în conformitate cu art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr. .X./24.06.2016, ale cărui constatări sunt precizate și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit.c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

La pct. 2 al Deciziei nr. .X./29.06.2016 de soluționare a contestației formulata împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./ 23.11.2015 pe baza cărora a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./23.11.2015 având în vedere faptele constatate în actele de impunere menționate, care fac obiectul cercetării penale în ceea ce privește suma de .X. lei, fiind înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr. .X./27.11.2015, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., organele de cercetare penală urmând

să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, organul de soluționare a reținut că nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale, în ceea ce privește suma anterior precizată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, contestată, TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei calculată suplimentar pentru băutura fermentată liniștită, în loc de bere, în sumă de .X. lei, acciză asupra căreia organele abilitate ale statului se vor pronunța în vederea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei având în vedere că soluționarea contestației având ca obiect TVA în cuantumul menționat mai sus depinde de soluția ce se va pronunța în penal.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

**3. Referitor la solicitarea de desființare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus societății înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale**

**suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată, în sumă de .X. lei reprezentând TVA.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016, înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună”,*

coroborat cu prevederile art. 269 alin.(2) din același act normativ:

*“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.*

De asemenea, art. 272 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

*(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

*b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

c) *decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*

d) *creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de quantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*

e) *deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de quantum”.*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 24.06.2016, respectiv *de înscriere în evidența contabilă a sumei de .X. lei reprezentând TVA* nu intră în categoria măsurilor precizate la alin. (5) al art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior menționat, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză.

Astfel, pentru măsurile privind înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA competența de soluționare a contestației aparține organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.*

**4. Referitor la contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr. .X./24.06.2016 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., acesta a fost întocmit în conformitate cu art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens.**

Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate , se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA.

**2. Suspendarea soluționării** contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice nr. F-.X./24.06.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./24.06.2016, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

**3. Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X. S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.06.2016 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate privind înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL, .X.**