



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@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 168 / 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 121/20.01.2016**

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./13.01.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 121/20.01.2016, 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 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 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei accize pentru bere
- .X. lei dobânzi aferente accizelor pentru bere
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere
- .X. lei accize pentru alcool etilic
- .X. lei dobânzi aferente accizelor pentru alcool etilic

- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic
- X. lei accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei dobânzi aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei taxa pe valoarea adăugată
- X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea contestă Dispoziția de măsuri nr..X./23.11.2015 și Procesul verbal nr..X./25.11.2015 întocmite de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. .

Potrivit prevederilor art.347 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât dreptul contestatoarei la acțiune s-a născut sub imperiul vechii legi, față de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv **04.12.2015**, așa cum reiese din confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, aceasta a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **04.01.2016**, 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) 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..X. S.A. contestă 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 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

1.Referitor la TVA în sumă de .X. lei

a).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii fiscale nr..**X./31.10.2014** societatea consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA și invocă prevederile art.128-131 și art.145 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât achiziția de sticlă s-a încheiat în scopul realizării de operațiuni taxabile, aici intrând și operațiunile de comercializare nu doar cele de producție.

Astfel, la data de 15.10.2014 **.X. S.A.** avea autorizația de antrepozit fiscal expirată, deși contestase refuzul Ministerului Finanțelor Publice de a prelungi autorizația și nu putea derula activități de producție în executarea contractului nr..**X./30.06.2014** și actelor adiționale nr. **.X./15.07.2014** și nr. **.X./15.10.2014**, a achiziționat **.X.** sticle de la **.X. S.R.L.** pe care le-a vândut societăților **.X. S.R.L.** și **.X. S.R.L.**, desfășurând activități de comercializare de bunuri din care a realizat venituri, adică operațiuni taxabile care îi dau dreptul la deducerea TVA.

Societatea afirmă că neacordarea dreptului de deducere a TVA de organele de inspecție fiscală este abuziv atâta timp cât potrivit practicii CJUE autoritatea fiscală nu are dreptul de a refuza deducerea TVA pe motivul că persoana impozabilă nu s-ar fi asigurat că emitentul facturii dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și invocă în acest sens Hotărârile CJUE C-80/11 și C-142/11 Mahageben KFT și Peter David.

Totodată, **.X. S.A.** consideră că recalificarea voinței părților contractante materializată prin Contractul nr. **.X./30.06.2014** modificat prin Actul adițional nr. **.X./15.07.2014** de către echipa de control ca fiind doar o intenție de afaceri în baza art.6 din Codul de procedură fiscală, nu intra în competența și atribuțiile organului de control, fiind încălcate prevederile art.1270 din Noul Cod civil care stipulează că, contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

În ceea ce privește plata în avans a prețului cantității de marfă contractată, societatea menționează că în contract au fost stipulate clauze potrivit cărora plata se efectuează cu ordin de plată, bilet la ordin sau orice altă modalitate permisă de lege și consideră că în această situație sunt aplicabile considerentele reținute de CJUE la pct.48 din Hotărârea Bupa Hospitals și Goldsborough developments C-419/02 și pct.36 din Hotărârea C-107/13 FIRIN OOD.

De asemenea, societatea precizează că posibilitatea plății în avans a prețului mărfii contractate și recunoașterea exigibilității TVA, ceea ce conferă dreptul de deducere a TVA, este reglementată de art.65 din Directiva 2006/112 CE din 28.11.2006 a Consiliului Uniunii Europene,

art.134² și art.146 alin.1³ din Codul fiscal și pct.16¹ alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au prevalat de dispozițiile art.11 din Codul fiscal considerând că operațiunile economice din care derivă dreptul de deducere a TVA, în speță contractul de vânzare-cumpărare, au caracter artificial, nu au scop economic, ci este făcut doar cu intenția de a se obține un avantaj fiscal, motiv pentru care TVA aferentă facturilor în avans emise de furnizor nu este deductibilă.

Societatea invocă în susținerea contestației Cauza C-255/02 Halifax&others contra Marii Britanii și precizează că pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA la intrare este să se argumenteze și să se dovedească că operațiunile economice din care derivă dreptul de deducere a TVA formează o "practică abuzivă", ceea ce presupune argumentare și dovedirea faptului că tranzacțiile în cauză au ca rezultat creșterea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi în contradicție cu scopul dispozițiilor naționale și comunitare privind sistemul taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea face trimitere la dispozițiile art.2 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Directiva 2006/112 din 28.11.2006 a Consiliului Uniunii Europene, în sensul că livrările de bunuri materializate sub forma Contractului de vânzare- cumpărare nr..X./30.06.2014 sunt operațiuni economice supuse taxei pe valoarea adăugată în sensul prevederilor directivei, iar facturarea în avans a mărfurilor contractate și plata sub forma remiterii unor instrumente financiare de plată, cum ar fi biletele la ordin, sunt operațiuni care nu înlătură exigibilitatea TVA.

Totodată, societatea invocă o altă Hotărâre a CJUE în cauzele reunite 11C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd c.Commissioners of Customs & Excise din care rezultă că implicarea unui operator economic în mecanismul de fraudare a TVA, nu se prezumă, ci trebuie probată intenția și implicarea sa efectivă, iar organul de control nu a menționat niciun element obiectiv care să stea la baza refuzului acordării dreptului la deducere, argumentele acestuia în ceea ce privește caracterul artificial al tranzacțiilor în cauză, respectiv caracterul de intenție de afaceri al contractului, lipsa capacităților logistice și financiare ale .X. SRL sunt nefondate în opinia contestatoarei, întrucât situația plăților efectuate în avans de către cumpărător prin remiterea biletelor la ordin a rămas nereglementată.

b).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturilor de management, consultanță, asistență și punere la dispoziție personal înregistrate în perioada 01.10.2014-31.01.2015, **.X. S.A.** consideră că această operațiune este justificată prin contracte de prestări

servicii și rapoarte de activitate, iar necesitatea acestor servicii este justificată chiar și în situația în care activitatea de producție alcool și băuturi alcoolice în locația .X. a fost întreruptă.

Societatea precizează că deși s-a respins cererea de reautorizare ca antrepozit fiscal și a contestat decizia, răspunsul fiind materializat prin Decizia nr. .X./26.02.2015, în această perioadă societatea a asigurat mentenanța/întreținerea utilajelor și a întregului perimetru al antrepozitului fiscal și în plus, societatea deținea stocuri de produse accizabile a căror evidență necesită o monitorizare permanentă.

Astfel, **.X. S.A.** susține că obiectul contractelor de prestări servicii încheiate cu .X. SRL , .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL nu este dependent de derularea activităților de producție în antrepozitul fiscal, iar după expirarea autorizației contestatoarea a desfășurat diverse activități comerciale, cum ar fi livrările de sticle către .X. și .X., serviciile prestate fiind subordonate atât întreținerii utilajelor și întregului perimetru al antrepozitului fiscal cât și activității comerciale desfășurate de **.X. S.A.** după expirarea autorizației de antrepozit fiscal.

De asemenea, societatea menționează că serviciile prestate de .X. SRL , așa cum rezultă din rapoartele de activitate aferente facturilor nr..X./30.10.2014, nr..X./20.11.2014, nr..X./29.11.2014, nr..X./10.12.2014, nr..X./30.10.2014 și nr..X./30.10.2014, vizează asigurarea transportului de materiale către .X. și .X., dar și reparații autoturisme închiriate de la alte societăți, iar serviciile prestate de .X. SRL și .X. SRL nu sunt condiționate de derularea ctivității de producție și invocă în susținerea art.134² și art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal.

c).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilit în urma controlului efectuat de Direcția Generală Antifraudă Fiscală, societatea susține că era necesar să facă verificări și să nu preia din actul de control încheiat de inspectorii antifraudă care nu au atribuții de control fiscal.

De asemenea, **.X. S.A.** menționează că organele de inspecție fiscală nu au analizat relația comercială derulată cu .X. în perioada 13.01.2014-22.01.2014 și nu au motivat în fapt și în drept respingerea la deducere a TVA în cuantum de .X. lei contrar dispozițiilor art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, iar în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă pierderilor tehnologice și TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei calculată suplimentar pentru produsul CETERA reîncadrat tarifar ca băutura fermentată liniștită în loc de bere contestatoarea afirmă că pierderile au fost jutificate în mod legal și nu datorează accize și implicit TVA.

d).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă contractelor de închiriere autoturisme, societatea arată că se încadrează în dispozițiilor art.45¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar cerința de a dovedi cu documente efectuarea operațiunilor este îndeplinită prin încheierea de contracte cu furnizorii de materii prime/materiale, contracte cu clienții/distribuatorii, documente depuse și înregistrate la autorități, ordine de deplasare etc., demonstrându-se astfel că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv că autoturismele sunt utilizate în interesul societății.

2.Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei

a).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu consultanța înregistrată în baza facturii nr..**X./07.02.2012** emisă de **.X.** conform contractului din data de **05.07.2011**, **.X. S.A.** consideră că pe lângă contract deține și un studiu realizat în baza acestuia fiind astfel îndeplinite condițiile pentru deducerea cheltuielii conform art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.j), chiar dacă în urma studiului s-a concluzionat că nu există posibilitatea de implementare a unei centrale de cogenerare la fabrica din **.X.**, dispozițiile legale neconținând o prevedere în acest sens.

b).În ceea ce privește sumele în cuantum de **.X. lei**, **.X. lei** și **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu pierderi tehnologice, societatea susține că aceste pierderi sunt justificate fiind cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs fiind deductibile în conformitate cu art.21 alin.(1) din Codul fiscal și pct.23 lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

c).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu servicii de promovare și publicitate conform facturii nr..**X./28.02.2014** emisă de **.X. SRL**, contestatoarea consideră că suma este deductibilă fiscal având în vedere că scopul realizării cheltuielilor a fost obținerea de venituri prin asigurarea unei expunerii sporite a produselor aflate în portofoliul societății și implicit creșterea volumelor tranzacționate și au fost respectate dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal.

d).În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a penalităților în sumă de **.X. lei** și **.X. lei** aferente facturilor nr..**X./28.02.2014** și nr..**X./28.02.2014** emise de **.X. SRL** și a penalităților în sumă de **.X. lei** emise de **.X. SRL**, contestatoarea atașează contractele și actele adiționale încheiate cu cele două societăți și afirmă că nu se poate considera o tranzacție artificială atâta timp cât s-a materializat în realizarea unui volum mare de vânzări de băuturi alcoolice, în plus părțile contractante și-au

asumat prin contractele încheiate obligații reciproce, iar calificarea ca artificială a tranzacției ar avea drept consecință necesitatea modificării bazei impozabile a emitentului facturii pentru a nu ajunge în situația unei duble impuneri.

Astfel, societatea consideră că neacordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli contravine dispozițiilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și pct.23 lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

3. Referitor la accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei

a).În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize aferente alcoolului etilic în cantitatea de 3.124,079 hl care a fost denaturat și în opinia organelor de inspecție fiscală nu s-au respectat condițiile legale întrucât potrivit certificatelor de analiză alcoolul denaturat nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislație, societatea invocă în susținere art.206 indice 58 alin.(1) lit.b) și pct.111 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și afirmă că procedura de denaturare s-a desfășurat în prezența reprezentanților DJAOV .X. și Gărzii Financiare care au vizat documentele aferente operațiunilor, au asistat la cântărirea substanțelor denaturante și la adăugarea acestora în alcoolul etilic.

De asemenea, contestatoarea susține că certificatele de analiză au fost emise de Laboratorul Vamal Central după o perioadă ce variază între 12 luni și 29 luni, după un interval atât de mare de la prelevarea acestora încât naște suspiciuni în privința concluziei rezultatelor, cu atât mai mult cu cât nu există informații cu privire la modul în care probele au fost păstrate în unele cazuri mai bine de 2 ani și jumătate.

Totodată, .X. S.A. afirmă că cu ocazia fiecărei operațiuni de denaturare din probele prelevate a dus și la laboratorul .X., iar în urma analizelor efectuate de acesta a rezultat că societatea a utilizat albastru de metilen în cantități mai mari de 3,5 grame la 1.000 litri alcool etilic pur, în contradicție cu certificatele de analiză emise de Laboratorul Vamal Central care indică valori cu mult sub determinările efectuate de un laborator independent în condițiile în care determinarea concentrației de albastru de metilen s-a realizat printr-o metodă neacreditată.

În plus, societatea consideră că deși cantitățile de albastru de metilen adăugat a crescut în cazul unor operațiuni de denaturare față de precedentele denaturări, concentrația de albastru de metilen în alcoolul denaturat conform certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central a scăzut în condițiile în care procedura de denaturare a fost respectată așa cum rezultă din procesele verbale de denaturare întocmite de reprezentanții DJAOV și din rapoartele de denaturare avizate de aceștia.

.X. S.A. precizează că întreaga cantitate de alcool etilic rezultată în urma denturărilor a fost transferată către secția de preparare și a fost utilizată pentru obținerea de alcool sanitar conform buletinelor de preparare, fiind astfel utilizat pentru producerea de produse neaccizabile, respectiv alcoolul sanitar.

b)-c).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând accize aferente pierderilor tehnologice din anul 2014 aferente băuturilor spirtoase și alcoolului etilic și suma de **.X. lei** reprezentând accize aferente pierderilor tehnologice înregistrate în perioada 2012-2013 , **.X. S.A.** precizează că încă de la momentul autorizării a înștiințat DJAOV .X. și Autoritatea Națională a Vămirilor prin adresele nr..X./07.11.2011 și nr..X./07.11.2011 asupra faptului că societatea calculează pierderi de produse accizabile prin aplicarea coeficienților de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr..X./30.11.1978 care nu contravine prevederilor Codului fiscal și Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, societatea consideră că pierderile tehnologice de produse accizabile sunt justificate în mod legal întrucât au la bază studiul de specilitate aprobat printr-un ordin al Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare, iar coeficienții de pierderi au fost comunicați și autorităților competente de la începutul activității, motiv pentru care consideră abuzivă concluzia organelor de inspecție fiscală.

d).În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând accize la stocurile de produse accizabile existente la data expirării autorizației de antrepozit fiscal, societatea menționează că decizia Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate prin care s-a respins cererea de reautorizare a fost contestată, iar răspunsul la contestație s-a materializat prin decizia nr..X./26.02.2015, motiv pentru care accizele aferente stocurilor a fost calculată și declarată corect de societate în luna martie 2015.

Totodată, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au stabilit că acciza aferentă stocurilor trebuia declarată în luna septembrie 2014, deși la nivelul anului 2014 acciza era în quantum de 4522,3/hlaa în timp ce în anul 2015 quantumul accizei era de 4738,01/hlaa, motiv pentru care echipa de control trebuia să recalculeze quantumul accizei raportat la nivelul anului 2014.

4.Referitor la accize pentru băuturi fermentate în sumă de .X. lei

Societatea susține că accizele au fost stabilite incorect de organele de inspecție fiscală ca urmare a reîncadrării produsului CETERA bere în amestec cu băutura răcoritoare cu aroma compoziție fructe albă 8,5% vol. din categoria accizabilă – bere în categoria băutura fermentată liniștită nescăzând din acciza determinată acciza declarată deja de contestatoare pentru același produs.

De asemenea, contestatoarea afirmă că pentru reîncadrarea produsului în categoria băutură fermentată în loc de bere organele de inspecție fiscală au avut în vedere certificatele Laboratorului Vamal Central din care au rezultat că berea vrac 15% achiziționată de la .X. SA și .X. SRL, cât și produsul finit obținut prin amestec de bere vrac cu băutură răcoritoare au fost obținute din alte materii prime decât cele din rețetele de fabricație prezentate la autoritatea vamală în vederea obținerii încadrării tarifare, motiv pentru care au considerat că nu se încadrează în categoria produselor clasificate drept bere și reprezintă în fapt o băutură fermentată liniștită și au făcut trimitere la precizările Direcției Generale a Vămirilor din adresa nr..X./26.11.2014 urmare solicitării efectuată de Direcția Generală Antifraudă Fiscală transmisă cu adresa nr..X./25.11.2014.

Mai mult, contestatoarea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a făcut constatări personale că produsul bere CETERA fabricat de societate este băutură fermentată liniștită și nu bere și a preluat în mod automat constatările din procesul verbal încheiat de Direcția Generală Antifraudă Fiscală cu privire la situația de fapt, fără să solicite și să analizeze încadrările tarifare ale produsului, fără să determine ponderea materiilor prime utilizate, respectiv cantitatea de malț, cereale malțificabile și nemalțificabile utilizate și fără să stabilească care este ponderea gradelor Plato ce provin din aceste materii prime, demers absolut necesar pentru a stabili dacă produsul este sau nu bere în conformitate cu dispozițiile art.207 lit.d) din Codul fiscal.

Totodată, societatea afirmă că s-a aprovizionat cu bere vrac 15% utilizată la fabricarea produsului bere CETERA de la alți producători de bere, produsul livrat fiind însoțit de buletine de analiză care atestau faptul că produsul aprovizionat este bere.

Cu privire la certificatele de analiză nr..X./17.11.2014 și .X./17.11.2014 ale Laboratorului Vamal Central, contestatoarea menționează că le-a contestat în temeiul art.19 alin.(1) din Ordinul vicepreședintelui ANAF nr.9250/18.12.2006 și nu își însușește concluziile acestora.

De asemenea, societatea consideră că atât timp cât probele au fost prelevate dintr-un lot de produs, organele de inspecție fiscală nu pot extinde aceste interpretări la toate produsele fabricate în perioada

01.04.2013-01.09.2014 și nu se justifică accizele stabilite în sumă de .X. lei.

Mai mult, **.X. S.A.** susține că deține buletine de analiză pentru toate produsele CETERA fabricate și caracteristicile organoleptice și fizico-chimice se încadrează în parametrii menționați în încadrarea tarifară nr..X.,X.,X./09.04.2013 a Direcției de Autorizări și Tarif Vamal care afirmă că produsul este bere.

De asemenea, contestatoarea precizează că analiza efectuată de inspectorii antifraudă în privința proprietăților fizico-chimice ale produsului bere și pe care echipa de control nici nu a verificat-o este greșită deoarece rezultatele analizelor din cele două certificate este raportat la SR 4230:2004 și nu la standardul de produs al societății în baza căruia s-a acordat încadrarea tarifară.

Totodată, societatea susține că în condițiile în care organele de inspecție fiscală invocă prevederile SR 4230:2004 ar fi trebuit să țină cont și de precizările acestuia potrivit cărora analizele trebuie să se efectueze în cel mult 24 h de la recoltarea probelor, or, în cazul de față probele au fost prelevate în data de 10.09.2014, iar analizele au fost efectuate în data de 17.11.2014, rezultatul fiind astfel viciat și neconcludent și nu poate proba afirmațiile inspectorilor antifraudă.

.X. S.A. menționează că echipa de control a aplicat dispozițiile art.208 alin.(3) raportat la art.207 lit.e) din Codul fiscal fără a avea în vedere și prevederile art.207 lit.d) din același act normativ potrivit căruia produsul bere poate fi fabricat atât din malț cât și din cereale malțificabile și/sau nemalțificabile și nu există vreo prevedere din care să rezulte necesitatea existenței unui număr minim de grade Plato provenind din malț pentru a califica produsul drept bere.

În consecință, **.X. S.A.** solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015, Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015, Dispoziției de măsuri nr..X./23.11.2015 și Procesului verbal nr..X./25.11.2015.

II.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, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit următoarele:

Referitor la TVA în sumă de .X. lei

a) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr..X./31.10.2014 emisă de .X. SRL in baza Actului aditional nr.2 din 15.10.2014 la contractul de vanzare-cumparare nr. .X./30.06.2014 avand ca obiect vanzarea/cumpararea de materiale diverse constand in seturi de etichete, peturi, sticle, adeziv, folie termo/strech, capace, și in care se precizeaza că „Pretul produselor va fi agreat de catre parti pe parcursul derularii contractului, prin acte aditionale sau anexe la contract.”

De asemenea, prin Actul aditional nr.2 la contractul nr..X./30.06.2014 se stipuleaza ca unul dintre obiectele derivate ale contractului de vanzare cumparare nr..X./30.06.2014 sa fie format din butelii de sticla destinate produsului Unirea si este necesară asigurarea livrarilor de butelii de sticla si pentru produsul Sankt Petersburg pe parcursul a 6 ani de la data incheierii contractului

In baza acestui Act aditional la contractul nr..X./30.06.2014 .X. SRL emite catre **.X. S.A.** factura nr..X. OMP/31.10.2014 in valoare de .X. lei din care TVA de .X. lei, reprezentând contravaloare avans butelii de sticla, fiind facturată valoarea integrala a buteliilor de sticla ce s-a convenit a fi livrate in urmatorii 6 ani, conform Actului aditional.

.X. S.A. a prezentat la control procesul verbal de predare primire din data de 31.10.2014 incheiat cu .X. SRL in care se prevede modalitatea de plata a facturii de avans butelii sticla si anume bilete la ordin avand date scadente 15.01.2020,15.09.2020, 15.01.2021 si 15.09.2021.

Organele de inspectie fiscală au constatat că emiterea celor 4 bilete la ordin de catre **.X. S.A.** la data de 31.10.2014 in valoare totala de .X. lei cu scadență în perioada 2020-2021 conduce la concluzia ca tranzactiile prevazute in contractul nr..X./30.06.2014 reprezinta o intentie de afacere, la acea data neexistand mijloacele logistice si financiare pentru derularea acestora la nici una din partile contractante si nici nu sunt identificate bunuri care sa acopere asa zisul „avans” (de fapt valoarea totala a contractului), fapt pentru care nu pot fi aplicate prevederile art.134² alin. (2) lit.a) din Codul fiscal cu modificările si completarile ulterioare.

Totodată, din analiza Contractului nr..X./30.06.2014 si a Actului aditional nr.2/15.10.2014 efectuată de organele de inspectie fiscală rezultă că prevederile acestora reprezinta o intentie de afaceri, putând fi calificate ca fiind artificiale, în sensul ca nu au avut un continut economic, scopul acestora fiind incercarea, vadit repetitiva, de a obtine avantajul fiscal al deducerii de TVA, prin facturarea avansului la valoarea integrala a contractului inainte de livrarea marfii, avantaj fiscal care altfel nu ar fi putut fi obtinut.

De asemenea, si pentru .X. SRL prevederile acestui contract reprezinta o intentie de afaceri deoarece nu are aprovizionate aceste

cantitati de ambalaje si nici capacitati logistice (spatiu depozitare, utilaje si personal,etc.) si financiare de a se aproviziona, aspecte care rezulta si din constatarile organelor de control din cadrul AJFP .X. care, in perioada 12-21 august 2014, au efectuat un control inopinat la .X. SRL, constatari cuprinse in procesul verbal nr..X./21.08.2014.

Echipa de control a analizat constatările consemnate in RIF- urile anterioare incheiate la **.X. S.A. când** societatea a procedat in acelasi mod si in perioada precedenta, de pana la 31.08.2014, cand a fost dedusa TVA la facturi de avans emise in baza contractelor nr. .X., .X. din 30.06.2014 precum si a actului aditional nr. .X./15.07.2014 la contractul nr .X. din 30.06.2014.

Totodată, cele 3 contracte incheiate intre **.X. S.A.** si .X. SRL au fost analizate si de catre inspectorii antifrauda din cadrul Direcția Generală Antifraudă Fiscală conform Procesului verbal nr. .X./05.12.2014 in care se precizeaza ca TVA din facturile de avans emise de .X. SRL nu indeplinesc conditiile legale de deductibilitate întrucât din analiza efectuata de catre inspectorii antifrauda a capacitatii de productie a rezultat ca aceasta nu are capacitatea necesara de a procesa materii prime si materiale la nivelul cantitatilor prevazute in Contractele nr..X. si .X./30.06.2014 si de a utiliza ambalajele pentru produsele Unirea si Sankt Petersburg prevazute in Contractul .X./30.06.2014 si a actelor aditionale la acestea.

Mai mult, se menționează că la data de 15.10.2014 când s-a întocmit actul aditional nr.2 la contractul de vanzare cumparare nr. .X./30.06.2014, **.X. S.A.** avea autorizatia de antrepozit fiscal expirata, lucru valabil si la data incheierii prezentului RIF, or obiectul contractelor de vanzare cumparare nr. .X., .X., .X. din 30.06.2014 si a actelor aditionale aferente a fost achizitionarea de materii prime si ambalaje in vederea desfasurarii procesului de productie constand in fabricarea de bauturi alcoolice, cele doua produse Unirea si Sankt Petersburg reprezentând produse finite care se obtineau in urma procesului de productie desfasurat in antrepozitul fiscal de la .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de 15.10.2014 cand a fost întocmit actul aditional nr. 2, la contractul de vanzare cumparare nr. .X./30.06.2014, prin care s-a decis achizitionarea de butelii de sticla pentru produsul Sankt Petersburg, societatea avea expirata autorizatia de antrepozit fiscal din data de 12.09.2014, procesul de productie fiind intrerupt la punctul de lucru din .X., județul .X., iar **.X. S.A.** a inregistrat in evidenta contabila factura de avans butelii sticla nr..X. OMP/31.10.2014, exercitandu-si eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei inscrisa in factura, în condițiile în care stia ca aceste achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, incalcând

prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele menționate mai sus și ținând cont și de art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală consideră ca această tranzacție poate fi calificată ca fiind artificială, în sensul că nu a avut un conținut economic, scopul acesteia fiind încercarea de a obține avantajul fiscal al deducerii de TVA și implicit a diminuării TVA de plată, prin facturarea avansului la nivelul integral al contractului, înainte de livrarea marfii, într-o perioadă în care autorizația de antrepozit fiscal a societății era expirată, deci nu se obțineau venituri impozabile din activitatea de producție băuturi alcoolice, motiv pentru care societatea nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de .X. lei.

b).În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor de management, consultanță, asistență și punere la dispoziție personal înregistrate de societate în perioada 01.10.2014-31.01.2015 pentru activitatea de producție în locația .X. organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate justifica necesitatea prestării serviciilor în scopul activității desfășurate și că aceste servicii au fost destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada verificată societatea a înregistrat TVA deductibilă aferentă contractelor de prestări servicii, de administrare, management, consultanță, asistență tehnică și IT, contabilitate și consultanță fiscală, marketing și vânzări, resurse umane, astfel:

- TVA aferentă facturilor emise de .X. SRL pentru care contestatoarea nu a putut justifica necesitatea cheltuielilor de consultanță și management efectuate în baza contractului nr..X./06.04.2012;

- TVA aferentă facturilor emise de .X. SRL în baza contractului de prestări servicii nr..X./08.07.2013 care are ca obiect consultanță și management cu privire la activitatea de control și asigurare a calității pentru procesul de producție alcool și băuturi alcoolice și consultanță pentru activități specifice de laborator;

- TVA aferentă facturilor emise de .X. SRL în baza contractului de prestări servicii nr..X./08.07.2013 care are ca obiect consultanță și management cu privire la activități administrative și consultanță în vederea asigurării suportului tehnic pentru parcul auto (logistica de transport);

- TVA aferentă facturilor emise de .X. SRL în baza contractului de prestări servicii nr. .X./01.08.2013 care are ca obiect punerea la dispoziție

de personal pentru efectuarea serviciilor de producere de alcool etilic rafinat, băuturi alcoolice și produse cosmetice și a actului adițional nr.1 având ca obiect punerea la dispoziție de personal pentru punctele de lucru din București la care se desfășoară activități proprii de birou.

În consecință, având în vedere că începând cu septembrie 2014 **.X. S.A.** are autorizația de antrepozit fiscal expirată și activitatea de producție și îmbuteliere a fost întreruptă în locația **.X.**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea prestării serviciilor și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prin specificul activităților desfășurate, cu atât mai mult cu cât valoarea serviciilor prestate a rămas la același nivel ca în perioada în care societatea desfășura activitatea de producție în această locație.

c) **În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând TVA aferentă contractelor de închiriere autoturisme organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a închiriat pe perioada supusă inspecției fiscale autoturisme pentru angajații cu funcții de conducere pentru justificare cărora nu au fost întocmite foi de parcurs.

În aceste situații echipa de control a stabilit că societatea nu avea drept de deducere integral a TVA înscrisă în facturi și a procedat la ajustarea cu 50% a TVA din facturile emise de **.X. S.R.L.**, **.X. SRL**, **.X. SRL** și cu 100% a TVA din facturile emise de **.X. S.R.L.** în luna septembrie 2014 având în vedere prevederile art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal.

d) **În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând TVA stabilit în urma controlului efectuat de Direcția Generală Antifraudă Fiscală aceasta a rezultat astfel:

-**.X. lei** TVA aferentă pierderilor tehnologice nedeductibile fiscal pentru perioada ianuarie -septembrie 2014

-**.X. lei** TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile rezultate din tranzacțiile cu **.X. SA**, persoană afiliată cu **.X. S.A.**

-**.X. lei** reprezentând TVA aferentă accizei calculată suplimentar pentru produsul CETERA încadrat la categoria produselor accizabile "băuturi fermentate altele decât bere și vinuri" în loc de bere.

Pentru neachitarea la scadență a TVA stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**, echipa de control a calculat până la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei

În urma inspecției fiscale au rezultat următoarele diferențe față de baza impozabilă stabilită de societate:

a) **Suma de .X. lei** reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe în urma reevaluării efectuate de societate.

In luna decembrie 2012 in urma reevaluării efectuate de societate, a fost constatată o depreciere a valorii mijloacelor fixe înregistrată pe cheltuiala de societate în sumă de .X. lei, prin înregistrarea în evidenta contabila a notei contabile 6813 "cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru deprecieri" = 212" Constructii".

In conformitate cu art.21 alin.(4) lit. ș) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal sunt cheltuieli nedeductibile fiscal "cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora."

b). Suma de .X. lei reprezentând alte cheltuieli de exploatare înregistrate de societate cu consumuri de materii prime, materiale, semifabricate, ambalaje, etc. care nu au fost luate in calcul la stabilirea costului de productie și implicit care nu se regasesc in pretul de vanzare al produselor finite.

In conformitate cu art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, iar la alin.(4) lit.c) al aceluși articol se prevede faptul ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI.

c).Suma de .X. lei reprezentând cheltuiala înregistrată de societate in luna decembrie 2012 in cont 654 „Pierderi din creante" in urma nerecuperării împrumutului acordat in baza contractului de creditare nr. .X./24.05.2006 societății .X. SA, care a fost radiată.

Intrucat împrumutul acordat nu a avut legatura cu activitatea desfasurata de .X. S.A. si nu a concurat la realizarea de venituri impozabile, efectul veniturilor din dobânzi înregistrate anterior de societate, a fost anulat prin înregistrarea pe cheltuieli a acestora in acelasi cont 654, suma de .X. lei fiind cheltuiala nedeductibila la stabilirea bazei impozabile avand in vedere prevederile art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

d).Suma de .X. lei reprezentând cheltuiala înregistrată de societate cont 654 „Pierderi din creante" aferenta unei sume de bani achitata conform extrasului in 26.05.2011 lui Vioagogo. Initial aceasta suma a fost înregistrată de catre .X. S.A. in contul 658804 „alte cheltuieli de exploatare nedeductibile", ulterior aceasta suma fiind stornata din cheltuieli nedeductibile fiscal si înregistrată in pierderi din creante considerate

deductibile de societate, operatiuni derulate in luna decembrie 2012. Avand in vedere ca suma de .X. lei nu a concurat la realizarea de venituri impozabile, cheltuiala înregistrată in cont „654” cu aceasta suma este nedeductibila fiscal, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

e).Suma de .X. lei reprezentând cheltuiala cu consultanță înregistrată de **.X. S.A.** in cont 628 „cheltuieli cu tertii „ in baza facturii nr. .X./07.02.2012 emisa de .X. SRL conform contractului de consultanță din data de 05.07.2011, in care la art 1 „Obiectul contractului” se mentioneaza ca prestatorul se obliga sa intocmeasca lucrarea "Analiza privind posibilitatile de implementare a unei centrale de cogenerare la fabrica situata in .X. de catre **.X. S.A.**

Lucrarea (studiul) nu prezinta concluzii privind posibilitatile de implementare a unei centrale de cogenerare la fabrica situata in .X. de catre SC .X. SA., iar potrivit dispozițiilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pct.73 alin.(1) o imobilizare necorporala trebuie recunoscuta in bilant daca se estimeaza ca va genera beneficii economice pentru entitate si costul sau poate fi evaluat in mod credibil, dar societatea a inregistrat factura de consultanță nr..X./07.02.2012 direct in contul de cheltuieli al exercitiului financiar si nu in imobilizari necorporale, rezulta ca inca de la primirea si inregistrarii facturii societatea a estimat ca acest „studiu” nu va genera beneficii economice pentru societate si implicit venituri impozabile.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscală au stabilit că suma de .X. lei nu a concurat la realizarea de venituri impozabile conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal și reprezintă cheltuială nedeductibilă.

f).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderile tehnologice pentru care societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal și dispozițiile pct.73 alin.(2) lit.b) si alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora nu reprezintă cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare fost considerată de organele de inspectie ca și cheltuială nedeductibilă la stabilirea bazei impozabile.

g).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile conform Raportului de inspectie nr. .X./19.06.2014 incheiat de organele de control din cadrul AJFP .X., din care au rezultat pentru anul 2012 urmatoarele cheltuieli nedeductibile: -suma de .X. lei, reprezentând partea din cheltuielile cu chirii autoturisme constatate nedeductibile fiscal și suma de .X. lei reprezentând contravaloare chirie facturata de .X. SRL constatată nedeductibila fiscal.

h).Suma de .X. lei reprezentând alte cheltuieli de exploatare inregistrate de societate cu consumuri de materii prime, materiale, semifabricate, ambalaje,etc. care nu au fost luate in calcul la stabilirea costului de productie și implicit care nu se regasesc in pretul de vanzare a produselor finite.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

i).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii promovare și publicitate conform facturii nr..X./28.02.2014 emisa de .X. SRL .X. in baza contractului nr. .X./03.01.2013, pentru perioada ianuarie -decembrie 2013, pentru care contestatoarea ca să justifice serviciile de promovare și publicitate a prezentat copii de pe facturile emise de catre SC .X. catre .X. SRL, insotite de anexe ale facturilor din care nu rezulta natura cheltuielilor de promovare efectuate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că principalii clienți ai lui **.X. S.A.** in anul 2013 au fost .X. SRL cu peste 80% din totalul vânzărilor și .X. SRL cu peste 17%., iar din evidenta contabila rezultă că societatea a inregistrat pe intreaga perioada verificata pierderi din exploatare, fapt care conduce la ideea ca preturile de vanzare practicate nu acopereau toate cheltuielile de exploatare.

Atfel, ținând cont de adaosul comercial mic practicat in relatia cu .X. SRL, facturarea de catre acest client a serviciilor de promovare și publicitate nu este sustenabila din punct de vedere economic, intrucat societatea inregistra pierderi din activitatea desfasurata, iar aceste servicii de promovare nu au generat beneficii economice la **.X. S.A.**

Mai mult, echipa de control a constatat că aceste servicii de promovare și publicitate au fost facturate in luna februarie 2014, dar au fost inregistrate in evidenta contabila de societate in luna decembrie 2013, an in care societatea a inregistrat profit contabil ca urmare a anularii unor datorii prin planul de reorganizare.

Totodată, din anexele facturilor primite de .X. SRL de la .X. pentru justificarea serviciilor de promovare și publicitate, nu rezulta natura acestor servicii, prezentarea și descrierea actiunilor desfasurate din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, iar încheierea unui contract și emiterea unor facturi in baza acestuia nu reprezinta o condiție suficienta pentru a demonstra ca aceste servicii au fost efectiv realizate.

In consecință suma de .X. lei este cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit, neregasindu-se in veniturile impozabile ale societatii,

aceasta marind doar pierderea din exploatare înregistrată de societate, având în vedere faptul că la stabilirea pretului de vanzare pentru produsele livrate lui .X. SRL nu s-a tinut cont de aceste servicii de promovare și în conformitate cu art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

j).Suma de .X.lei reprezentând cheltuieli cu penalitatile inregistrate de **.X. S.A.** in luna decembrie 2013 in baza facturii nr..

De asemenea, prin actul aditional din 01.03.2013 partile au convenit realizarea pana la data de 31.12.2013 a unui volum al tranzactiilor / a unei cifre de afaceri minimale (conform comenzi emise si livrate) in valoare de .X. lei(fara TVA) cu o abatere maximala acceptata de 10 % de la acest obiectiv și stabilesc penalități în funcție de culpa cumparatorului (lansarea de catre cumparator a unui numar insuficient de comenzi pentru realizarea volumului de activitate aferent valorii cifrei de afaceri minimale convenite) sau culpa vanzatorului (neonorarea de catre vanzator a comenzilor lansate de cumparator in conditile/parametrii contractuali, cu impact asupra volumului aferent cifrei de afaceri minimale agreeate).

Din analiza si evaluarea situatiei la data de 28.02.2014, organele de inspectie fiscala au constatat că desi distribuitorul si-a alocat resurse in vederea derularii parteneriatului si a lansat comenzi ferme pentru realizarea CA convenite, totusi furnizorul nu a reusit sa onoreze integral comenzile primite, nelivrand produse in cantitatea / de valoarea care sa duca la îndeplinirea obiectivului stabilit, motiv pentru care CA convenita nu a fost realizata, partea in culpa urmand a suporta penalizari și pentru aceste motive .X. SRL a emis factura nr..

Prin urmare, echipa de control a aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal și au stabilit că cheltuielile cu penalitatile în sumă de .X.lei nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile acestea fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in conformitate cu art 21 alin.(1) din Codul fiscal.

k).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu penalitatile inregistrate de **.X. S.A.** in luna decembrie 2013 in baza facturii nr..

31.07.2013, prezentate de societate pentru justificarea cheltuielilor cu penalitatile.

În contractul de vânzare cumpărare menționat au fost prevăzute la pct.3.6 doar penalități de întârziere datorate de **.X. S.A.** în cuantum de 0.06% pe fiecare zi de întârziere, calculate la valoarea sumelor scadente și neachitate, iar ulterior prin actul adițional din 31.07.2013 s-a convenit realizarea până la 31.12.2013 a unui volum al tranzacțiilor în valoare de .X. lei fără TVA, precum și calculul unor penalități de întârziere în procent de 10% pentru cifra de afaceri realizată de 50% din cifra de afaceri convenită a se realiza.

În urma analizei efectuate la 28.02.2014 de către cele două societăți au fost stabilite penalități de întârziere în sumă de .X. lei în sarcina lui **.X. S.A.**, aceasta fiind *„raspunzatoare de nerealizarea volumului de tranzacții”*.

Având în vedere caracterul artificial al contractului de vânzare cumpărare nr. .X./29.05.2013, rezulta că și penalitățile contractuale care rezidă din acest contract nu sunt reale și pot fi aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Cod fiscal, cheltuielile cu penalitățile în sumă de .X. lei nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu art 21 alin.(1) din Codul fiscal.

I).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu penalitățile înregistrate de **.X. S.A.** în luna decembrie 2013 în baza facturii nr..X./28.02.2014 emisă de .X. SRL în baza acordului de colaborare încheiat în data de 01.02.2012 și actului adițional nr. .X. din 17.12.2012 în care s-a prevăzut realizarea unui volum al tranzacțiilor între .X. ca vânzător și .X. ca distribuitor în valoare de minim .X. lei, fără TVA.

În urma extrasului de analiză și evaluare la data de 25.02.2014, au fost stabilite penalități contractuale în sumă de .X. lei datorate de **.X. S.A.** pentru neindeplinirea cifrei de afaceri parteneriale.

Astfel, echipa de control a stabilit că pot fi aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal și cheltuielile cu penalitățile în sumă de .X. lei nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, acestea fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală precizează că serviciile de publicitate în sumă de .X. lei, penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, ambele facturate de .X. SRL, cât și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei și .X. lei, ambele facturate de .X. SRL, au aceeași dată de facturare, respectiv 28.02.2014 și au fost înregistrate în luna decembrie 2013, an în care societatea a înregistrat profit contabil ca urmare a anularii unor datorii prin planul de reorganizare, fapt care conduce la ideea că aceste facturi au

fost întocmite pentru ca **.X. S.A.** sa-si poata diminua baza impozabila la calculul impozitului pe profit.

m).Suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderile tehnologice pentru care societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, potrivit carora sunt cheltuieli nedeductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, coroborate cu prevederile pct.73 alin.(2) lit.b) si alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, motiv pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit că suma de .X. lei este cheltuiala nedeductibila la stabilirea bazei impozabile.

n).Suma de .X. lei reprezentând cheltuiala nedeductibila conform raportului de inspectie nr. .X./19.06.2014 incheiat de organele de control din cadrul AJFP .X. din care au rezultat pentru perioada 01.0130.06.2013 urmatoarele cheltuieli nedeductibile :

-suma de .X. lei, reprezentând partea din cheltuielile cu chirii mijloace autoturisme constatate nedeductibile ;

-suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii de curatenie facturate de .X. SRL constatate nedeductibile .

o).Suma de .X. lei reprezentând cheltuiala nedeductibila conform Raportului de inspectie nr..X./29.07.2014 incheiat de organele de control din cadrul AJFP .X., din care a rezultat pentru perioada 01.07-31.12.2013 urmatoarele cheltuieli nedeductibile:

-suma de .X. lei, reprezentând partea din cheltuielile cu chirii mijloace auto constatate nedeductibile;

-suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii de curatenie facturate de .X.SRL constatate nedeductibilaă.

Pentru neachitarea la scadenta a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspectie fiscală au calculat pana la data de 10.11.2015 dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

3. Referitor la accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei

.X. S.A. a detinut autorizatia de antrepozit fiscal nr. .X. din data de 19.08.2011, care a avut valabilitate de la 01.09.2011 pana la 31.03.2012, modificata la data de 30.03.2012 cu valabilitate 01.04.2012-31.08.2014, dată după care nu a mai fost prelungita și în baza căreia i se permite

societății realizarea, în regim suspensiv de accize, a produselor accizabile menționate mai jos, pentru care pot fi achiziționate materiile prime accizabile precizate în autorizație.

a)Referitor la acciza la stocurile de produse accizabile existente la data expirării autorizației de antrepozit fiscal

În urma controlului s-a constatat că societatea a calculat și declarat în luna martie 2015 acciza în sumă de .X. lei aferentă stocurilor de produse accizabile deținute, această obligație nefiind achitată până la data controlului. Având în vedere prevederile art. 206⁷ alin.(10) coroborat cu art.206⁶ alin.(1) și art.206²⁸ alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au stabilit că societatea avea obligația calculării și declarării accizei pentru produsele accizabile aflate în stoc, la data expirării autorizației de antrepozit fiscal, respectiv 12.09.2014.

Rezultă că acciza în sumă de .X. lei, aferentă produselor accizabile aflate în stoc la data expirării autorizației de antrepozit fiscal, trebuia declarată pentru luna septembrie 2014 și nu pentru luna martie 2015.

Pentru neachitarea la scadență a accizei stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, s-au calculat până la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

b)Referitor la acciza alcool etilic denaturat fără respectarea prevederilor legale

În perioada supusă inspecției fiscale s-a constatat că în baza autorizației de utilizator final și a aprobarilor date de Autoritatea Vamală Teritorială, în cadrul antrepozitului fiscal deținut de .X. S.A. au avut loc operațiuni de denaturare a alcoolului etilic rafinat.

În anul 2012 au avut loc operațiuni de denaturare a alcoolului etilic, în vederea obținerii alcoolului sanitar, iar după efectuarea operațiunilor de denaturare Biroul Vamal de Interior .X. a prelevat probe în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr.9250/2006 care au făcut obiectul următoarelor cereri de analiză :

-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./17.02.2012, cantitate 576,53 hl alc. Pur ;

-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./17.02.2012, cantitate totală prevăzută mai sus;

-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./02.04.2012, cantitate 288,08 hl alc. pur;

-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./12.04.2012, cantitate 286,908 hl alc. pur ;

-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./08.05.2012, cantitate 284,917 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./17.05.2012, cantitate 286,36 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./27.06.2012, cantitate 280,089 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./25.07.2012, cantitate 280,089 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./02.08.2012, cantitate 278,949 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./14.08.2012, cantitate 281,504 hl alc. pur ;
-X., probe prelevate din alcool etilic rafinat denaturat conform Proces verbal de denaturare nr. .X./14.09.2012, cantitate 280,653 hl alc. pur.

Analizele au fost efectuate de catre Laboratorul Vamal Central, rezultatele fiind transmise la Biroul Vamal de Interior .X. in lunile noiembrie 2013, decembrie 2013, septembrie 2014 si martie 2015 și certificatele de analiza au indicat prezenta in probele supuse analizelor, a unor cantitati de substante denaturante constand in albastru de metilen si salicilat de etil, diferite de cele indicate la pct. 111 alin. (3) din Hotărârea Guvernului 44/2004.

Având în vedere că produsele in cauza nu contin substantele denaturante in cantitatile minime impuse de legislatia nationala, astfel incat sa fie considerat alcool etilic denaturat, organele de inspectie fiscală au stabilit că nu sunt indeplinite conditiile de acordare a scutirilor pentru alcoolul etilic si alte produse alcoolice prevazute la art 206⁵⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si in consecinta produsele sunt purtatoare de acciza.

Pentru neachitarea la scadenta a accizei stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, s-au calculat până la data de 10.11.2015 dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

c).Referitor la acciza la pierderile tehnologice alcool etilic bauturi alcoolice

In Procesul Verbal nr..X./05.12.2014 întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală se mentioneaza că reprezentantii .X. S.A. au prezentat decizia nr. .X./23.11.2011 semnata de administratorul societatii prin care s-a aprobat referatul nr. .X./22.11.2011 al comisiei tehnice" potrivit căruia au fost aprobate norme de scazamant la depozitarea si transvazarea alcoolului rafinat si alcoolului tehnic in procente cuprinse intre 0.002% si 0.008%, functie de operatiune si trimestre.

De asemenea, prin decizia fara număr si fara data, s-a aprobat referatul nr. .X./30.01.2012 al aceleesi comisii prin care s-au stabilit norme de consum pe diferite faze tehnologice pentru prepararea bauturilor, in procent de 0,84%.

Totodata, prin decizia .X./01.02.2012 s-a aprobat referatul nr. .X./30.01.2012 al aceleesi comisii prin care s-au stabilit norme de consum pe diferite faze tehnologice pentru operatiuni de transvazare si imbuteliere in procent de 0,3%.

Pentru justificarea pierderilor tehnologice reprezentantii societatii au invocat si Ordinul MAIA nr.218/30.11.1978, dar inspectorii antifrauda precizează că acest act normativ este abrogat in temeiul art.298 alin.(1) pct.44 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar dispozițiile din ordinul invocat sunt contrare celor prevazute de Codul fiscal la art.206⁷ alin.(6¹) lit.c)-d) coroborat cu alin.(5) lit.b) din același act normativ.

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate, cu privire la pierderile tehnologice, inspectorii antifrauda precizeaza că:

- societatea nu a solicitat realizarea de studii de catre institutii/ societati comerciale specializate pentru stabilirea de coeficienti maximi de pierderi specifice pentru niciuna dintre activitatile desfasurate;

- nu a declarat in dosarul pentru autorizarea ca antrepozit fiscal coeficienti de pierderi prevazute de normele tehnice ale utilajelor si instalatiilor;

- dispozitiile Ordinului MAIA nr.218/1978 sunt contrare prevedeorilor Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- societatea nu a incheiat contracte de asigurare pentru bunurile de natura stocurilor s-au a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile.

În consecință, echipa de control a stabilit că **.X. S.A.** nu poate justifica in mod legal pierderile tehnologice de produse accizabile, intrucat coeficienții de pierderi stabiliți prin decizii ale administratorului societatii nu au baza legala și au stabilit pentru perioada 01.01.2014-10.09.2014 acciza suplimentară în sumă de .X. lei la „pierderile tehnologice”alcool etilic astfel.:

- pentru bauturi spirtoase accize în sumă de .X. lei . In urma controlului efectuat de inspectorii antifrauda s-a constatat ca societatea nu poate justifica in mod legal diferenta de bauturi alcoolice spirtoase fabricate si comercializate, reprezentand 15.118 litri echivalent alcool pur, iar coeficientii de pierderi stabiliți prin decizii ale administratorului nu au baza legala.

-pentru alcool etilic accize în sumă de .X. lei. In urma controlului a rezultat o diferenta de 1.741 litri echivalent alcool pur nejustificata de societate, pentru care se datoreaza bugetului de stat o acciza în sumă de .X. lei (17,41 hl x 1000 euro/hl x .X. lei/euro = .X. lei.

Pentru neachitarea la scadenta a accizei stabilite suplimentar pentru "pierdere tehnologica" în sumă de .X. lei organele de inspectie fiscală au calculat pana la data de 10.11.2015 dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

d)În perioada anterioara anului 2014 echipa de control a constatat că societatea nu a respectat prevederile legale referitoare la stabilirea si inregistrarea pierderilor tehnologice la produsele accizabile și a stabilit o acciza **în sumă de .X. lei aferentă „pierderilor tehnologice”** alcool etilic bauturi alcoolice formata dîn sumă de .X. lei pentru anul 2012 și suma de .X. lei pentru anul 2013 și au fost avute in vedere prevederile pct.73 alin.7 din Hotărârea Guvernului 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

In timpul controlului societatea a prezentat situatia privind pierderile tehnologice in faza de preparare si imbuteliere pentru produsele accizabile din care rezulta pentru anul 2012 pierderi tehnologice pentru alcool etilic si bauturi alcoolice in faza de preparare in cantitate de 46,132 hl alcool pur si in faza de imbuteliere 4.601 litri alcool pur, rezultând o acciza suplimentara în sumă de .X. lei, iar pentru anul 2013 rezulta o pierdere tehnologica alcool etilic si bauturi alcoolice faza de preparare in cantitate de 233,38hl alcool pur si in faza de imbuteliere 4.809,73 litri alcool pur, respectiv o acciza suplimentara în sumă de .X. lei.

Pentru neachitarea la scadenta a accizei stabilite suplimentar pentru "pierdere tehnologica" în sumă de .X. lei, s-au calculat pana la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de 2011 lei.

In concluzie, rezulta ca pentru perioada 01.01.2011-31.01.2015 s-a stabilit suplimentar acciza alcool etilic de plata în sumă de .X. lei (.X. lei+ .X. lei + .X. lei + .X. lei), dobânzi în sumă de .X. lei (.X. lei +.X. lei +.X. lei + .X. lei) si penalități de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei +.X. lei). In concluzie societatea are de plata la 31.01.2015 acciza pentru alcool etilic in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

4.Referitor la accize pentru băuturi fermentate în sumă de .X. lei

În urma controlului efectuat de catre inspectorii antifrauda din cadrul Direcția Generală Antifraudă Fiscală, a probelor prelevate de catre Biroul Vamal .X., Biroul Vamal .X. si a analizelor primite de la Laboratorul Vamal

Central, au rezultat indicii rezonabile ca atat „berea vrac 15% c.a.” achizitionata in regim suspensiv de la SC .X. SA si .X. SRL, cat si produsul finit obtinut prin amestec de „bere vrac” cu bautura racoritoare au fost obtinute din alte materii prime decat cele din retetele de fabricatie prezentate la autoritatea vamala in vederea obtinerii incadrarii tarifare si in consecinta nu se incadreaza in categoria produselor clasificate drept bere.

Intrucat din analizele de laborator efectuate si din materiile prime utilizate nu rezulta adaos de alcool etilic rafinat, produsul finit fabricat si comercializat de **.X. S.A.** sub denumirea „Cetera-bere in amestec cu bautura racoritoare cu aroma compozitie fructe albe 8,5% vol.” reprezinta in fapt, bautura fermentata linistita, alta decat bere si vinuri.

Afirmatia privind incadrarea produsului finit "bere Cetera in amestec cu aroma de fructe", in grupa bauturi fermentate linistite, altele decat bere si vinuri, este sustinuta si de precizarile Directiei Generale a Vamilor, din adres nr..X./26.11.2014, urmare solicitarii Directiei Generale Antifraudă Fiscală transmisa cu adresa nr. .X./25.11.2014 potrivit căreia produsele care au facut obiectul certificatelor de analiza nr .X.,.X., .X., .X. si .X., avand in vedere concluziile mentionate in acestea, respectiv că produsele analizate au caracteristici specifice berii, nu corespund valorilor admise de standardul nr.SR 4230:2004 pentru bere, clasificarea propusa, precum si prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pot fi incadrate astfel:

I.-daca se clasifica la pozitia 2206

3.in categoria produselor accizabile cu codul W200-BFL- bauturi fermentate altele decat bere si vin, definite la art. 206¹² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, daca alcoolul continut in produsul finit rezulta in intregime din fermentatie;

4.in categoria produselor accizabile cu codul I000- produse intermediare, definite la art.206¹³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, daca alcoolul continut in produsul finit nu rezulta in intregime din fermentare, iar ponderea de alcool absolut (100%) este in proportie de peste 50% provenita din baza fermentata linistita;

II.-daca se clasifica la pozitia 2208- in categoria produselor accizabile cu codul S 200-bauturi spirtoase, definite la art. 206¹⁴ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

Organele de inspectie fiscală precizează ca societatea verificata nu a utilizat la fabricarea produsului in cauza fructe, sucuri de fructe sau sucuri concentrate de fructe.

In consecinta, rezulta ca pentru perioada aprilie-decembrie 2013, la cantitatea de produs comercializată **.X. S.A.** datoreaza bugetului de stat

consolidat accize bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri - bauturi fermentate linistite astfel:

- pentru perioada aprilie 2013- decembrie 2013 s-a calculat acciza bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri - bauturi fermentate linistite în sumă de .X. lei, din care se deduce cota de 1% datorata Agentiei Nationale pentru Sport în sumă de .X. lei, ramanand de plata la bugetul de stat consolidat suma de .X. lei, suma stabilita suplimentar cu ocazia prezentului control.

Pentru neachitarea la scadenta a accizei bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri - bauturi fermentate linistite stabilita suplimentar în sumă de .X. lei, s-au calculat pana la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

In procesul verbal .X./05.12.2014 incheiat de inspectorii antifrauda se mentioneaza ca pentru perioada 01.01.2014- 10.09.2014 s-a calculat acciza bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri în sumă de .X. lei și având în vedere prevederile pct.71 alin.(4)-(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dîn sumă de .X. lei se deduce cota de 1 % datorata Agentiei Nartionale pentru Sport în sumă de .X. lei, rezultand acciza datorata bugetului consolidat în sumă de .X. lei, suma stabilita suplimentar .

Pentru neachitarea la scadenta a accizei bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri - bauturi fermentate linistite stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, s-au calculat pana la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin acelasi act de control au fost stabilite accize pentru „pierderile tehnologice” bauturi fermentate, altele decat bere si vinuri - bauturi fermentate linistite nedeductibile fiscal pentru anul 2014 în sumă de .X. lei.

In Procesul verbal nr..X./05.12.2014, inspectorii antifrauda precizeaza ca:

-societatea nu a solicitat realizarea de studii de catre institutii/ societati comercialespecializate pentru stabilirea de coeficienti maximi de pierderi specifice pentru niciuna dintre activitatile desfasurate;

-nu a declarat in dosarul pentru autorizarea ca antrepozit fiscal coeficienti de pierderi prevazute de normele tehnice ale utilajelor si instalatiilor;

-dispozitiile Ordinului MAIA nr. 218/1978 sunt contrare prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-societatea nu a incheiat contracte de asigurare pentru bunurile de natura stocurilor s-au a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile.

Având în vedere faptul că dispozițiile prevăzute de ordinul MAIA nr. 218/1978, sunt contrare celor prevăzute la art.206⁷ alin.(6¹) lit. c) și d) coroborat cu alin.(5) lit.b și art 206⁷ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.73 alin.(2) lit.b și alin.(3) lit.c din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere că, în perioada aprilie - decembrie 2013, societatea nu a respectat prevederile legale referitoare la stabilirea și înregistrarea pierderilor tehnologice la produsele accizabile, în sensul că nu poate justifica în mod legal pierderile tehnologice de produse accizabile, întrucât coeficientii de pierdere stabiliți prin decizii ale administratorului societății nu au baza legală, echipa de control a stabilit suplimentar accize în sumă de .X. lei la "pierderile tehnologice" nedeductibile fiscal la băuturi fermentate altele decât bere și vinuri.

Pentru neachitarea la scadență a accizei stabilite suplimentar pentru "pierdere tehnologică" băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri - băuturi fermentate liniștite în sumă de .X. lei echipa de control a calculat până la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, iar pentru neachitarea la scadență a accizei stabilite suplimentar pentru "pierdere tehnologică" în sumă de .X. lei a calculat până la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei

În concluzie, rezultă pentru perioada 01.04.2013-31.01.2015 acciza băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), dobânzi în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), penalități de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei).

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.În ceea ce privește suma contestată de .X. lei reprezentând accize și taxă pe valoarea adăugată, precum și accesorii aferente acestora

1.1.Accize

1.1.1.Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize pentru alcool etilic, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea directă de la plata accizelor pentru alcoolul etilic supus denaturării în condițiile în care în cadrul operațiunii de denaturare a alcoolului societatea nu a respectat concentrațiile substanțelor admise pentru denaturarea alcoolului etilic prevăzute de legiuitor.

În fapt, .X. S.A. este producător de alcool etilic, îmbuteliază și comercializează băuturi alcoolice și nealcoolice și a deținut autorizația de antrepozit fiscal nr.RO .X. valabilă din data de 01.09.2011 până la data de 31.03.2012, modificată în data de 30.03.2012 cu valabilitate pe perioada 01.04.2012-31.08.2014, dată după care autorizația nu a mai fost prelungită pentru antrepozitul fiscal aflat în .X., județul .X.. De asemenea societatea deține și autorizație de utilizator final.

În perioada februarie 2012 – septembrie 2012, conform Anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, societatea a efectuat operațiuni de denaturare a cantității de 3.124,079 hl alcool etilic pur prin utilizarea a doi denaturanți, respectiv salicilat de etil și albastru de metilen, în prezența reprezentanților Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X., alcoolul fiind utilizat la obținerea de alcool sanitar.

În urma denaturărilor de alcool etilic în vederea verificării proprietăților fizico-chimice din care să rezulte că produsul este denaturat, reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au încheiat Procesele verbale de denaturare nr..X./17.02.2012, nr..X./02.04.2012, nr..X./12.04.2012, nr..X./08.05.2012, nr..X./17.05.2012, nr..X./27.06.2012, nr..X./25.07.2012, nr..X./02.08.2012, nr..X./14.08.2012, nr..X./14.09.2012 și au solicitat Laboratorului Vamal Central confirmarea denaturării alcoolului etilic.

Urmare analizelor probelor de alcool etilic prelevat de la .X. S.A., Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr..X./05.11.2013, nr..X./05.11.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./04.03.2015 din care rezultă că albastrul de metilen utilizat la denaturare a fost sub limita minimă de concentrație admisă de 3,5 grame/1000 litri alcool pur conform prevederilor legale, respectiv între 0,048 grame – 1,5 grame/1000 litri alcool pur.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în baza certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central că produsele obținute urmare

a operațiunilor de denaturare efectuate de **.X. S.A.** nu conțin substanțe denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională astfel încât să poată fi considerate alcool etilic denaturat așa cum prevăd dispozițiile pct.111 alin.(3) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirilor pentru alcool etilic în conformitate cu dispozițiile art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru cantitatea totală de 3.124,079 litri alcool etilic pur denaturată în perioada februarie 2012 – septembrie 2012 cu nerespectarea prevederilor legale, au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F–.X./23.11.2015 accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, iar pentru debitul suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei din care: dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 10.11.2015.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 206¹⁴

Alcool etilic

(1) În înțelesul prezentului capitol, alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al nomenclurii combinate;(...)

ART. 206⁵⁸

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 206² lit. a), atunci când sunt:

a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;

b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;(...)

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin. (1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin normele metodologice.”

La pct.111 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

”Norme metodologice:

111.(1) Alcoolul etilic se consideră a fi complet denaturat atunci când denaturarea se face cu denaturanții notificați de către fiecare stat membru al Comisiei Europene și acceptați de către aceasta și celelalte state membre.

(2) În cazul României, produsele admise a fi utilizate pentru denaturarea completă a alcoolului, la un hectolitru de alcool pur, sunt:

- a) 1 gram de benzoat de denatoniu;
- b) 2 litri de metiletiletone (butanonă); și
- c) 0,2 grame de albastru de metilen.

(3) În cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, substanțele admise pentru denaturarea acestuia sunt cel puțin două din următoarele:(...)

b) pentru alte industrii:

- 1. Alcoolii superiori 30 kg/1.000 l;
- 2. Violet de metil 1,0 g/1.000 l;
- 3. Monoetilen glicol 3,5 kg/1.000 l;
- 4. Salicilat de etil/metil 0,6 kg/1.000 l;
- 5. Albastru de metilen 3,5 g/1.000 l;

(...)

(12) Operațiunea de denaturare a alcoolului se poate realiza astfel:

- a) fie prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturante admise în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată;
- b) fie prin adăugarea în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată a unui amestec realizat în prealabil din substanțele denaturante admise.

(...)

(21) Scutirea se acordă direct:

a) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. d), f), g) și h) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la art. 206⁵⁸ alin. (1) lit. a), c) și e) din Codul fiscal, precum și în situația realizării de alcool sanitar, pentru antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem

integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de către antrepozitar pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.

(22) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final.(...)"

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prevederilor legale, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanța admisă pentru denaturare este albastru de metilen în proporție de 3,5 g/1000 litri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în urma denaturărilor de alcool etilic efectuate în perioada februarie 2012 – septembrie 2012 reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au încheiat Procesele verbale de denaturare nr..X./17.02.2012, nr..X./02.04.2012, nr..X./12.04.2012, nr..X./08.05.2012, nr..X./17.05.2012, nr..X./27.06.2012, nr..X./25.07.2012, nr..X./02.08.2012, nr..X./14.08.2012, nr..X./14.09.2012.

După denaturarea alcoolului etilic, reprezentanții Direcției Județene de Accize și Operațiuni Vamale .X. și Gărzii Financiare .X. au prelevat probe din alcoolul etilic denaturat cu albastru de metilen și salicilat de etil și care au fost înaintate către Laboratorul Vamal Central în vederea verificării denaturării alcoolului etilic conform prevederilor legale împreună cu Cererile de analize

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X.,

-X., aflate în copie la dosarul cauzei.

În urma cererilor de analiză menționate anterior, Direcția Generală a Vămirilor - Laboratorul Vamal Central a emis certificatele de analiză nr..X./05.11.2013, nr..X./05.11.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./04.03.2015 care au fost transmise Direcției Regionale Vamale .X. – Biroul Vamal de Interior .X..

Prin adresele nr..X./21.05.2014, nr..X./29.01.2015 și nr..X./22.06.2015 transmise către AJFP .X., Biroul Vamal de Interior .X. a solicitat calculul accizelor pentru alcoolul etilic denaturat care nu conține substanțele denaturante în cantitățile minim impuse de legislația națională, astfel încât să fie considerat alcool etilic denaturat.

Din certificatele de analiză mai sus menționate se reține că la rubrica "Concluzii" este precizat că *"Proba reprezintă alcool etilic având caracteristicile înscrise la rubrica rezultate analitice. Culoarea albastră a probei se datorează prezenței a cel puțin încă unui alt colorant albastru, diferit de albastru de metilen, care reprezintă un alt timp de retenție la analiza HPLC decât cel specific albastrului de metilen."*, iar de la rubrica "Rezultate analitice" reiese că albastrul de metilen utilizat la denaturare a fost sub limita minimă de concentrație admisă de 3,5 grame/1000 litri alcool pur conform prevederilor legale, respectiv între 0,048 grame – 1,5 grame/1000 litri alcool pur.

Prin urmare, se reține că potrivit certificatelor de analiză nr..X./05.11.2013, nr..X./05.11.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./11.12.2013, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./30.09.2014, nr..X./04.03.2015 concentrația de albastru de metilen din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul Vamal Central pentru probele prelevate de la .X. S.A. pentru denaturările de alcool etilic din perioada februarie 2012 – septembrie 2012, se situează până la 1,5 g / 1000 litri alcool pur, în condițiile în care concentrația admisă pentru denaturarea alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman prevăzută de Codul fiscal este de 3,5 g/1000 litri.

De asemenea, se reține că potrivit aceluiași certificate de analiză mai sus menționate concentrația de salicilat de etil din alcoolul etilic rezultată în urma analizelor efectuate de către Laboratorul Vamal Central pentru probele prelevate de către organele fiscale la contestatoare pentru denaturările de alcool etilic din perioada februarie 2012 – septembrie 2012, se situează între 0,61-1 kg/1000 l, în condițiile în care concentrația admisă pentru denaturarea alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman prevăzută de Codul fiscal este de 0,6 kg/1000 l.

Astfel, din studierea celor 11 certificate de analiză se reține că alcoolul etilic nu conține substanțele denaturante în concentrațiile impuse de lege, respectiv după denaturare alcoolul etilic trebuie să conțină minim 3,5 g albastru de metilen pur la 1000 litri alcool pur, motiv pentru care societatea nu îndeplinește condițiile de acordare a scutirii de la plata

accizelor prevăzută de art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru alcoolul etilic în cantitate totală de 3.124,079 litri supus denaturării în perioada 2011 - septembrie 2012.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia analizele chimice au fost efectuate de către Laboratorul Vamal Central după o perioadă de 12-29 luni de la data prelevării probelor, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în cadrul Laboratorului Vamal Central sunt analizate toate categoriile de produse prelevate de autoritatea vamală sau de alte autorități, în vederea clasificării acestora în Tariful vamal integrat, pentru aplicarea prevederilor titlului VII – *Accize și alte taxe speciale* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.13 alin.(1) din Ordinul nr.356/2008 al vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului Vamal Central și modalitatea de efectuare a analizelor, se precizează:

“Laboratorul Vamal Central efectuează analiza probei 1 în ordinea înregistrării în registrul de evidență a probelor.”

Astfel, se reține că analiza probelor de către Laboratorul Vamal Central se efectuează în ordinea cronologică a înregistrării probelor și nu în mod aleatoriu, iar în cazul probei 1 nu este menționat un termen limită în care pot fi analizate probele prelevate, motiv pentru care afirmația societății nu poate fi reținută.

Referitor la invocarea de către societate a analizelor efectuate de către laboratorul .X. acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Laboratorul Vamal Central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 privind modificarea Ordinului vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.9250/2006 pentru aprobarea

Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, precizează la art.17 alin.(2):

“(..)(2) În luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele și concluziile cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.”

Prin urmare, Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.356/11.02.2008 dispune ca organele fiscale să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului vamal central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

Astfel, certificatele de analiză sunt mijloace de probă în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabili din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și a încadrărilor tarifare.

În consecință, invocarea de către contestatoare a certificatelor de analiză emise de alt laborator nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a arătat mai sus Laboratorul Vamal Central este autoritatea națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene și are ca atribuție analiza probelor prelevate de autoritățile vamale pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Codului fiscal.

În același sens s-a pronunțat într-o speță asemănătoare și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 2583/2014 în care se menționează că *“...certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii atunci când acestea sunt contradictorii.”*

În consecință, în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea nu poate beneficia de scutirea de la plata accizelor la alcool etilic prevăzută la art.206⁵⁸ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a respectat reglementările privind denaturarea alcoolului etilic, respectiv concentrația denaturanților albastru de metilen și salicilat de etil prevăzută de legislația națională pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, fapt pentru care, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei**.

Totodată, având în vedere faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de **.X. lei** reprezentând accize pentru alcool etilic, iar prin contestație nu se aduc argumente privind modul de calcul, contestatoarea datorează și accesoriile în sumă totală de **.X. lei** din care dobânzi aferente accizelor la alcool etilic în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere ferente accizelor la alcool etilic în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru suma de **.X. lei**.

1.1.2.Referitor la accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru alcoolul etilic aflat în stoc în luna septembrie 2014 în condițiile în care acesteia i-a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal.

În fapt, în luna martie 2015 societatea a calculat și declarat accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei** aferente stocurilor de produse accizabile detinute în antrepozitul fiscal de producție pentru care i-a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația calculării și declarării accizei pentru produsele accizabile aflate în stoc la data revocării autorizației de antrepozit fiscal prin Decizia nr..**X./29.09.2014** de către Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor.

Prin urmare, în conformitate cu dispozițiile art.206⁶ alin.(1), art.206⁷ alin.(10) și 206²⁸ alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F–**X./23.11.2015**, accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat accesorii reprezentând dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere de **.X. lei**.

Totodată, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.11.2015, organele de inspecție fiscală au dispus contestatoarei să corecteze declarația depusă la data de 12.03.2015 prin care a declarat accize pentru alcool etilic aferente stocului de produse accizabile existent la data expirării autorizației, suma fiind preluată în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F–.X./23.11.2015.

În drept, sunt aplicabile art.206⁶ alin.(1), art.206⁷ alin.(10) coroborat si 206²⁸ alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

ART. 206⁶

Exigibilitatea

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.(...)

Eliberarea pentru consum

ART. 206^{7*}

(9) În cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, se consideră eliberare pentru consum atunci când produsul accizabil este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care s-a revocat ori s-a anulat autorizația. Acciza devine exigibilă la data la care decizia de revocare a autorizației de antrepozit fiscal produce efectele ori la data comunicării deciziei de anulare a autorizației de antrepozit fiscal, pentru produsele accizabile ce pot fi eliberate pentru consum.

(10) În cazul unui produs accizabil, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, se consideră eliberare pentru consum atunci când produsul accizabil este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care autorizația a expirat și nu a fost emisă o nouă autorizație.(...)

ART. 206²⁸

(8) Contestarea deciziei de suspendare, revocare sau anulare a autorizației de antrepozit fiscal nu suspendă efectele juridice ale acestei decizii pe perioada soluționării contestației în procedură administrativă.

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum. Totodată, se consideră eliberare pentru consum atunci când produsul accizabil este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care autorizația a expirat și nu a fost emisă o nouă autorizație dacă acciza nu a fost anterior exigibilă sau pentru care s-a revocat ori s-a anulat autorizația.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015, se reține că **.X. S.A.** este

producător de alcool etilic, îmbuteliază și comercializează băuturi alcoolice și nealcoolice și a deținut autorizația de antrepozit fiscal nr.RO .X. valabilă din data de 01.09.2011 până la data de 31.03.2012, modificată în data de 30.03.2012 cu valabilitate pe perioada 01.04.2012-31.08.2014, dată după care autorizația nu a mai fost prelungită pentru antrepozitul fiscal aflat în localitatea .X., județul .X..

În urma controlului organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a calculat și declarat în luna martie 2015 accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei aferente stocurilor de produse accizabile detinute la data expirării autorizației de antrepozit fiscal, această obligație nefiind achitata până la data controlului.

Mai mult, se reține că acciza în sumă de .X. lei, aferenta produselor accizabile aflate în stoc la data expirării autorizației de antrepozit fiscal, trebuia declarată în luna septembrie 2014, când i-a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal, și nu în luna martie 2015.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că prin Cererea nr..X./17.06.2014, înregistrată la Biroul Vamal de Interior .X. sub nr..X./18.06.2014, societatea a solicitat reautorizarea antrepozitului fiscal aflat în localitatea .X., județul .X..

Prin Decizia nr. .X./29.09.2014, Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor a revocat autorizația de antrepozit fiscal, iar **.X. S.A.** a formulat plângere prealabilă împotriva acesteia soluționată prin Decizia nr..X./26.02.2015 prin care se dispune respingerea plângerii prealabile.

Astfel, potrivit prevederilor legale incidente speței, mai sus invocate rezultă ca în situația revocării autorizației de antrepozit fiscal, pentru stocurile de produse accizabile pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, aceasta devine exigibilă la data revocării autorizației.

Având în vedere că societății i-a fost revocată autorizația de antrepozit fiscal nr.RO .X. prin Decizia nr. .X./29.09.2014 de către Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor, rezultă că pentru produsele accizabile detinute în stoc la data revocării autorizației, acciza devine exigibilă.

Astfel, prin revocarea autorizației de antrepozit fiscal regimul suspensiv de la plata accizelor nu mai poate fi menținut, astfel ca la data revocării autorizației intervine exigibilitatea accizelor aferente produselor accizabile detinute în stoc.

Având în vedere că societatea a păstrat în patrimoniul său produsele accizabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei aferente stocurilor

detinute în afara regimului suspensiv, respectiv fara autorizatie de antrepozit fiscal.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia a contestat decizia Comisiei pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate prin care s-a respins cererea de reautorizare, iar răspunsul la contestație s-a materializat prin Decizia nr..X./26.02.2015, motiv pentru care accizele aferente stocurilor a fost calculată și declarată corect de societate în luna martie 2015, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că în situația în care decizia de suspendare, revocare sau anulare a autorizației de antrepozit fiscal este contestată, pe perioada soluționării contestației în procedură administrativă nu se suspendă efectele juridice ale acestei decizii, fapt prevăzut și la art.206²⁸ alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, explicitat mai sus.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au stabilit că acciza aferentă stocurilor trebuia declarată în luna septembrie 2014 și trebuia să recalculeze cuantumul accizei raportat la nivelul anului 2014 unde nivelul accizei era în cuantum de 4522,3/hlaa în timp ce în anul 2015 cuantumul accizei era de 4738,01/hlaa, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au calculat accizele la cursul euro stabilit în conformitate cu dispozițiile art..X. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“ART. .X.

Conversia în lei a sumelor exprimate în euro

(1) Valoarea în lei a accizelor și a impozitului la țigetei din producția internă, datorate bugetului de stat, stabilite potrivit prezentului titlu în echivalent euro pe unitatea de măsură, se determină prin transformarea sumelor exprimate în echivalent euro, pe baza cursului de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în situația în care cursul de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, este mai mic decât cursul de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul anterior anului precedent, valoarea în lei a accizelor și a impozitului la țigetei din producția internă, datorate bugetului de stat, stabilite potrivit prezentului titlu în echivalent euro pe unitatea de măsură,

se determină prin transformarea sumelor exprimate în echivalent euro, pe baza cursului de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul anterior anului precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, valoare care se actualizează cu media anuală a indicelui prețurilor de consum calculată în luna septembrie din anul precedent, comunicată oficial de Institutul Național de Statistică, până la data de 15 octombrie.

(3) Pentru anul 2014, media anuală a indicelui prețurilor de consum calculată în luna septembrie a anului 2013 prevăzută la alin. (2) este de 104,77%.”

Prin urmare, având în vedere prevederile menționate, cursul valutar pentru calculul accizei în anul 2014 este $4,5223 * 104,77 \% = .X$. lei/euro, de unde rezultă că organele de inspecție fiscală au calculat în mod corect accizele aferente stocului de alcool etilic ca urmare a revocării autorizației de antrepozit fiscal prin Decizia nr. .X./29.09.2014 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor.

În consecință, în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea datorează accize pentru stocurile de produse accizabile la data la care i-a expirat autorizația de antrepozit fiscal, fapt pentru care, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile aferente accizelor la alcool etilic în sumă de **.X. lei**, respectiv dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

1.1.3.Referitor la accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei, accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere

și vinuri în sumă de .X., dobânzi aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accize pentru alcool etilic și accize pentru băuturi liniștite în condițiile în care în urma controlului s-au constatat pierderi de produse accizabile pe care contestatoarea nu le poate justifica cu documente.

În fapt, administratorul contestatoarei .X. S.A. a semnat Decizia nr..X./23.11.2011 prin care a aprobat Referatul nr..X./22.11.2011 Comisiei tehnice formată la nivelul societatii potrivit căruia au fost stabilite norme de scazament la depozitarea si transvazarea alcoolului rafinat si alcoolului tehnic in procente cuprinse intre 0.002% si 0.008% în functie de operatiune si trimestre.

De asemenea, prin decizia fără număr si fara data, s-a aprobat Referatul nr. .X./30.01.2012 al aceleeași comisii prin care s-au stabilit norme de consum pe diferite faze tehnologice pentru prepararea bauturilor în procent de 0,84%.

Totodata, prin Decizia .X./01.02.2012 s-a aprobat Referatul nr. .X./30.01.2012 al aceleesi comisii prin care s-au stabilit norme de consum pe diferite faze tehnologice pentru operatiuni de transvazare si imbuteliere in procent de 0,3%.

În urma verificărilor documentelor puse la dispoziție de societate respectiv fișe de magazie pe gestiuni – depozit alcool, preparare, îmbuteliere și depozit produse finite - echipa de control a constatat cantități lipsă pentru care societatea nu deține documente justificative.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pe perioada verificată 2012-septembrie 2014 societatea nu a respectat prevederile art.206⁷ alin.(5)-(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.73 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și nu poate justifica in mod legal pierderile tehnologice de produse accizabile, intrucat coeficienții de pierderi stabiliți prin decizii ale administratorului societatii nu au baza legala întrucât societatea nu a solicitat realizarea de studii de catre institutii/societati comerciale specializate și au stabilit suplimentar accize alcool etilic astfel:

-suma de .X. lei pentru anul 2012 aferentă alcoolului etilic si bauturilor alcoolice in faza de preparare in cantitate de 46,132 hl alcool pur si in faza de imbuteliere o cantitate de 4.601 litri alcool pur;

-suma de .X. lei pentru anul 2013 aferentă alcoolului etilic si bauturilor alcoolice faza de preparare in cantitate de 233,38 hl alcool pur si in faza de imbuteliere 4.809,73 litri alcool pur;

-suma de .X. lei pentru anul 2014 aferentă bauturilor spirtoase întrucât societatea nu poate justifica in mod legal diferenta de bauturi alcoolice spirtoase fabricate si comercializate reprezentand 15.118 litri echivalent alcool pur;

-suma de .X. lei pentru anul 2014 aferentă alcoolului etilic pentru diferenta de 1.741 litri echivalent alcool pur.

Pentru neachitarea la scadență a accizei stabilite suplimentar pentru "pierderi tehnologice" pe perioada 2012-2014 in sumă totală de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat pana la data de 10.11.2015 dobânzi de intarziere în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la pierderile aferente produsului Cetera reîncadrat în categoria băuturilor fermentate liniștit, echipa de control a constatat că la data de 01.01.2014 societatea deținea în stoc cantitatea de 8.946 litri alcool pur, iar în perioada 01.01.2014-10.09.2014 a achiziționat bere vrac ca materie primă ce echivalează cu cantitatea de 230.604 litri alcool pur și a comercializat produsul Cetera în cantitate de 214.976 litri echivalent alcool pur.

Astfel, potrivit calculelor efectuate de echipa de control, societatea ar fi trebuit să dețină la data de 10.09.2014 un stoc scriptic de 24.574 litri echivalent alcool pur ($8.946+230.604-214.976$), iar conform procesului verbal de constare s-a identificat la societate cantitatea de 17.679 litri echivalent alcool pur .

Pentru diferența în minus între stocul scriptic recalculat și stocul faptic constatat, respectiv cantitatea de 6.895 litri alcool pur ($24.574-17.679$), organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei .

De asemenea, echipa de control a constatat pierderi, în aceleași condiții ca cele menționate anterior, și pentru perioada aprilie-decembrie 2013 în cantitate de 15.215,41 litri echivalent alcool pur pentru care au calculat accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de .X. lei.

Totodată, pentru neachitarea la scadență a accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri, altele decât bere si vinuri stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat pana la data de 10.11.2015, dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei, iar pentru neachitarea la scadenta a accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri in

sumă de .X. lei au calculat dobânzi în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, pentru perioada 2012 – mai 2013 sunt aplicabile prevederile art.206⁷ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza că:

“(6) În sensul prezentului capitol, produsele sunt considerate distruse total sau pierdute iremediabil atunci când devin inutilizabile ca produse accizabile. Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile trebuie dovedită autorității competente, potrivit precizărilor din normele metodologice.”

Prin Legea nr.168/29.05.2013 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, art.206⁷ alin.(5) a fost modificat, iar alin.(6) a fost completat cu alin.(6¹) - (6⁵), având următorul cuprins:

“(5) Nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră;

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;

c) distrugerea este autorizată de către autoritatea competentă.

(6) În sensul prezentului capitol, produsele sunt considerate distruse total sau pierdute iremediabil atunci când devin inutilizabile ca produse accizabile.

(6¹) Pentru produsele accizabile aflate în una dintre situațiile prevăzute la alin. (5) nu se datorează accize, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) se prezintă imediat autorității competente dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România, în cazul prevăzut la alin. (5) lit. a);

b) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;

c) se încadrează, în cazul menționat la alin. (5) lit. b), 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 .X., .X. sau .X. și au implementate standardele de calitate ISO 9001, ISO 14001 și OHSAS 18001; și

d) sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate.

(6²) În situația prevăzută la alin. (6¹) lit. c) responsabilitatea față de corectitudinea coeficienților maximi de pierderi revine persoanei care a întocmit studiile respective.

(6³) Antrepozitarii autorizați au obligația ca o copie de pe studiile prevăzute la alin. (6¹) lit. c) să fie depusă la autoritatea competentă.

(6⁴) Condițiile privind autorizarea distrugerii într-un antrepozit fiscal a produselor accizabile care nu au fost eliberate pentru consum, atunci când se datorează unor cauze fortuite sau de forță majoră ori atunci când produsele nu mai îndeplinesc condițiile de comercializare, se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(6⁵) În cazul pierderilor înregistrate într-un antrepozit fiscal autorizat pentru producția și/sau depozitarea de produse accizabile cu nivele diferite de accize, acciza aferentă pierderilor, atunci când acestea nu se încadrează în una dintre situațiile prevăzute la alin. (5) și când pierderile respective nu pot fi individualizate pe categorii de produse accizabile, se calculează cu cota cea mai mare practică în antrepozitul fiscal respectiv.”

Speșei îi sunt aplicabile și dispozițiile pct.73 alin.(2)-(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevederi ce sunt în vigoare până la data de 22.08.2013 și care stipulează:

“(2) Nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră;

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;

c) este ca urmare a autorizării de către autoritatea vamală teritorială.

(3) Pentru produsele accizabile aflate în una dintre situațiile prevăzute la alin. (2) nu se datorează accize, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) se prezintă imediat autorității vamale teritoriale dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România, în cazul prevăzut la alin.(2) lit.a);

b) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;

c) se încadrează, în cazul de la alin.(2) lit.b), 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 de persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat; și

d) sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate.

(4) În situația prevăzută la alin. (3) lit. c) responsabilitatea față de corectitudinea coeficienților maximi de pierderi revine persoanei juridice abilitate să efectueze studiile respective.

(5) Antrepozitarii autorizați au obligația ca o copie a studiilor prevăzute la alin. (3) lit. c) să fie depusă la autoritatea vamală teritorială în vederea înregistrării și păstrării de către această autoritate, iar în cazul produselor energetice studiile vor purta și viza Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri.

(6) Condițiile privind autorizarea distrugerii într-un antrepozit fiscal a produselor accizabile care nu au fost eliberate în consum, atunci când se datorează unor cauze fortuite sau de forță majoră ori atunci când produsele nu mai îndeplinesc condițiile de comercializare, se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(7) În cazul pierderilor înregistrate într-un antrepozit fiscal autorizat pentru producția și/sau depozitarea de produse accizabile cu nivele diferite de accize, acciza aferentă pierderilor, atunci când acestea nu se încadrează în una dintre situațiile prevăzute la alin. (2) și când pierderile respective nu pot fi individualizate pe categorii de produse accizabile, se calculează cu cota cea mai mare practică în antrepozitul fiscal respectiv.
(...)

(11) În toate situațiile în care distrugerea sau pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabilă, acciza devine exigibilă la data la

care autoritatea vamală teritorială a stabilit regimul pierderilor și se plătește în termen de 5 zile de la această dată.”

Aceste prevederi au fost abrogate prin Hotărârea Guvernului nr.613/2013 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal începând cu data de 22 august 2013, dar preluate anterior de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin modificările aduse de Legea nr.168/29.05.2013 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus enunțate se reține că produsele sunt considerate distruse total sau pierdute iremediabil atunci când devin inutilizabile ca produse accizabile dar aceasta trebuie dovedită autorității competente prin dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România, prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile și să fie evidențiate și înregistrate în contabilitate.

De asemenea, în situația în care pierderile sunt rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului acestea 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 persoane juridice abilitate, studii a căror copie se depune și la autoritatea competentă.

Totodată, se reține că în situația în care pierderile nu pot fi individualizate pe categorii de produse accizabile acestea se calculează cu cota cea mai mare practică în antrepozitul fiscal, iar acciza devine exigibilă la data la care autoritatea vamală teritorială a stabilit regimul pierderilor și se plătește în termen de 5 zile de la această dată.

Din documentele prezentate de societate echipei de control, se reține că potrivit situației privind pierderile tehnologice la alcool etilic și bauturi alcoolice pentru anul 2012 în faza de preparare a rezultat o pierdere în cantitate de 46,132 hl alcool pur, iar în faza de imbuteliere 4.601 litri alcool pur.

În ceea ce privește anul 2013, din situația prezentată de societate a rezultat o pierdere tehnologică la alcool etilic și bauturi alcoolice în faza de preparare în cantitate de 233,38 hl alcool pur, iar în faza de imbuteliere 4.809,73 litri alcool pur.

Pentru anul 2014 echipa de control a constatat o diferenta de bauturi alcoolice spirtoase fabricate si comercializate, reprezentand 15.118 litri echivalent alcool pur și o diferență de 1.741 litri echivalent alcool pur.

În ceea ce privește produsul CETERA, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că pentru perioada aprilie-decembrie 2013 echipa de control a constatat o pierdere de 15.215,41 litri echivalent alcool pur, iar pentru perioada 01.01.2014-10.09.2014 a constatat o pierdere de 6.895 litri alcool pur.

Având în vedere constatările organelor de control, societatea nu poate justifica aceste pierderi de produse accizabile și nici nu a întreprins demersurile, respectiv nu a prezentat organelor competente informații precise cu privire la cantitatea de produse accizabile care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România.

Totodată, se reține că societatea nu deține procese-verbale cu privire la cantitățile de produse accizabile care nu au fost regăsite în antrepozitul fiscal ca urmare a verificărilor și care nu au fost evidențiate și înregistrate în contabilitate.

Astfel, pentru a nu datora accize pentru pierderile de produse accizabile societatea trebuia să întrunească toate condițiile prevăzute la pct.73 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și alin.(6¹)din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește documentele prezentate de societate organelor de control pentru pierderile de alcool etilic motivând că sunt pierderi tehnologice care se încadrează în coeficienții de consum stabiliți prin decizii ale administratorului privind normele de scazament la depozitarea și transvazarea alcoolului rafinat și alcoolului tehnic, acestea nu pot fi luate în considerare întrucât, chiar dacă pierderile constatate de organele de inspecție fiscală au intervenit pe fluxul de fabricație, **.X. S.A.** avea obligația să solicite unor instituții sau societăți specializate să efectueze studii prin care să se stabilească coeficienți maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport, or deciziile administratorului nu au această calitate.

De asemenea, societatea avea obligația ca studiile pentru stabilirea de coeficienti maximi de pierderi specifice pentru activitatile desfasurate să le prezinte în copie și autorităților competente și să declare în dosarul depus pentru autorizarea ca antrepozit fiscal coeficienti de pierderi prevazuți de normele tehnice ale utilajelor și instalatiilor folosite, condiție pe care contestatoarele nu a îndeplinit-o.

Având în vedere că societatea nu a putut justifica aceste pierderi indiferent dacă proveneau din fluxul de fabricație ca fiind pierderi

tehnologice sau erau pierderi survenite ca urmare a constatării unor lipsuri în gestiune, având în vedere că produsele accizabile nu mai sunt disponibile pentru a fi utilizate în România și societatea nu a îndeplinit condițiile pentru a nu datora accize, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul accizelor pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de .X..

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia pierderile tehnologice de produse accizabile sunt justificate în mod legal întrucât au la bază studiul de specialitate aprobat printr-un Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr.218./30.11.1978, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că ordinul invocat contravine prevederilor art.206⁷ alin.(6¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 .X., .X. sau .X. și au implementate standardele de calitate ISO 9001, ISO 14001 și OHSAS 18001, deci nu coeficienților stabiliți printr-un referat de către angajații societății aprobat de administrator așa cum eronat susține .X. S.A.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia coeficienții de pierderi au fost comunicați și autorităților competente de la începutul activității și prezintă în susținere adresele nr..X./07.11.2011 și nr..X./07.11.2011, aflate în copie la dosarul cauzei, transmise DJAOV .X. și Autorității Naționale a Vămilelor, acestea nu pot fi luate în considerare întrucât:

Din analiza celor două adrese în care se precizează că *“...vă comunicăm prin prezenta adresă că societatea noastră calculează pierderile de produse accizabile cauzate de evaporare sau alte situații care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produselor accizabile în regim suspensiv, ipoteză prevăzută de pct.73 alin. (2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII Accize și alte taxe speciale din Codul fiscal, 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 prin care se aprobă plafoanele maxime pentru randamente, scăzăminte și norme de consum și care este întocmit pe baza referatului Centralei viei și vinului în urma unor verificări experimentale”, nu rezultă care sunt coeficienții de pierdere în care ar trebui să se încadreze, contestatoarea efectuând aceeași eroare de a invoca un act normativ abrogat și de a considera legislația fiscală doar o “ipoteză”.

Având în vedere că societatea nu a solicitat realizarea de studii de către institutii/societăți comerciale specializate pentru stabilirea de coeficienți maximi de pierdere specifice pentru niciuna dintre activitățile desfășurate, nu a declarat în dosarul pentru autorizarea ca antrepozit fiscal coeficienți de pierdere prevăzute de normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, 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 OPANAF 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 suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F–.X./23.11.2015 pentru accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei** și accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de **.X. lei**.

Totodată, având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru accize pentru alcool etilic în sumă de **.X. lei**, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile aferente accizelor la alcool etilic în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere de **.X. lei**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri în sumă de **.X. lei**, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile aferente accizelor la băuturi liniștite în sumă de **.X. lei**, respectiv dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

1.1.4.Referitor la accize pentru bere în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei, 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 contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată în fapt și în drept, .X. S.A. neaducând niciun argument în apărarea sa.

În fapt, echipa de control a constatat că în perioada 2012- martie 2013 .X. S.A. nu a respectat prevederile legale referitoare la stabilirea și înregistrarea pierderilor tehnologice la produsele accizabile, fapt pentru care au stabilit suplimentar accize pentru bere în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei.

.X. S.A. contestă în totalitate 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 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., dar pentru accize pentru bere în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei nu aduce niciun argument prin contestația formulată care să înlăture constatările echipei de inspecție fiscală.

În drept, art. 269 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Forma și conținutul contestației :

Contestația se formulează în scris și va cuprinde : [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

iar pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, stipulează:

"Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

Se reține că, deși societatea precizează la începutul contestației că solicită desființarea 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 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., contestatoarea nu aduce argumente în ceea ce privește accize pentru bere în sumă de .X. lei, dobânzi aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere în sumă de .X. lei, nu a prezentat în apărarea sa argumente pertinente sau documente justificative, nu a invocat niciun temei de drept care să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actele atacate și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *“actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă republicat, cu completările și modificările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 **“cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”** și art. 250 din același act normativ, care precizează:

”dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”

Totodată, art.73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

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

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește accize pentru bere în sumă de **.X. lei**, dobânzi aferente accizelor pentru bere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere în sumă de **.X. lei**, nu aduce niciun argument care să combată constatările organelor fiscale în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, urmează a **se respinge ca nemotivată** contestația pentru acest capăt de cerere, organele de soluționare în lumina prevederilor pct.2.5 din același act normativ, neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat aceste sume.

1.2.Taxă pe valoarea adăugată:

1.2.1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor la alcool etilic stabilite de organele de control pentru pierderile de produse accizabile constatate lipsă în urma controlului, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca datorat debitul reprezentând accize, iar în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată se includ și accizele.

În fapt, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de **.X. S.A.** respectiv fișe de magazie pe gestiuni – depozit alcool, preparare, îmbuteliere și depozit produse finite - echipa de control a constatat cantități lipsă pentru care au calculat pe lângă accizele analizate la punctul anterior și taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat cu documente "pierderile tehnologice" sau lipsurile în gestiune constatate în urma verificării, echipa de control pentru anul 2014 a stabilit taxă pe valoarea adăugată astfel:

- pentru pierderile la fabricarea băuturilor spirtoase o TVA în sumă de **.X. lei**
- pentru pierderile la fabricarea alcoolului etilic o TVA în sumă de **.X. lei**

-pentru pierderile la fabricarea alcoolului sanitar o TVA în sumă de .X. lei

-pentru pierderile la fabricarea produsului CETERA o TVA în sumă de .X. lei

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.

Prin urmare, având în vedere că TVA a fost calculată ca urmare a reîntregirii bazei de impozitare cu accizele calculate de organele de inspecție fiscală, iar întrucât prin prezenta decizie la pct.2.2.3 a fost reținut în sarcina societății debitul privind accize pentru alcool etilic în sumă de .X. lei și accize pentru băuturi liniștite în sumă de .X. lei, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată, faptul că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, pe cale de consecință .X. SA datorează și TVA în cuantum .X. lei.

În consecință, 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 OPANAF 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 suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

1.2.2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management, consultanță, asistență și punere la dispoziție de personal înregistrate pentru activitatea de producție desfășurată în locația .X., în condițiile în care .X. S.A. nu justifică cu documente prestarea acestor servicii ca fiind în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada verificată 01.10.2014-31.01.2015 **.X. S.A.** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de management, consultanță, asistență și punere la dispoziție de personal înregistrate pentru activitatea de producție desfășurată în locația .X..

În urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică necesitatea prestării serviciilor în scopul activității desfășurate având în vedere faptul că aceste servicii au fost contractate în perioada în care societatea nu mai desfășura activitate la sediul din .X. întrucât din luna septembrie 2014 autorizația de antrepozit fiscal era expirată, iar pentru aceleași servicii societatea avea încheiate contracte și cu alte societăți prestatoare.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii de management, consultanță, asistență și punerea la dispoziție de personal și au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

a) operațiuni taxabile;(...)”.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Sintetizând aceste prevederi legale, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, precum și necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și din Anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada verificată societatea a înregistrat TVA deductibilă aferentă contractelor de prestări servicii de administrare, management, consultanță, asistență tehnică și IT, contabilitate și consultanță fiscală, precum și servicii de resurse umane, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./16.10.2014 emisă de .X. SRL reprezentând prestări servicii de management și consultanță conform Contractului nr..X./06.04.2012;

-TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./05.10.2014, nr. .X./05.11.2014, nr. .X./05.11.2014, nr. .X./05.12.2014, nr. .X./05.12.2014 și nr. .X./05.12.2014 emise de .X. SRL în baza Contractului de prestări servicii nr..X./08.07.2013 care are ca obiect potrivit pct.2.1 din acesta *“Obiectul contractului îl reprezintă în funcție de necesitățile și cerințele concrete ale beneficiarului, prestarea următoarelor tipuri de servicii de naturi diferite, dar fără a se limita la acestea, cu personal propriu al societății prestatoare:*

-consultanță și management cu privire la activitatea de control și asigurare a calității pentru procesul de producție alcool și băuturi alcoolice

-consultanță pe problematica referitoare la protecția mediului

-consultanță pentru activități specifice de laborator

-consultanță pentru implementarea documentației specifice sistemelor de management al calității și siguranței alimentelor.”

De asemenea, la facturile fiscale emise de societatea .X. SRL și enumerate mai sus, prestatorul a anexat un Raport de activitate în care sunt menționate serviciile prestate și timpul alocat pentru fiecare serviciu, respectiv:

-Consultanță pentru inspecția calității la recepția materialelor și materiilor prime – 25 h

-Consultanță pentru inspecția calității la livrarea produselor finite – 25 h

-Consultanță privind sistemul de management al calității conform standardului EN ISO 9001:2008 – 30 h

-Consultanță privind sistemul de management HACCP (siguranța alimentului) conform standardului EN ISO 22000:2005 – 20 h

-Consultanță pentru activități specifice de laborator.”

-TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./30.10.2014, nr. .X./20.11.2014 nr. .X./29.10.2014 nr. .X./10.12.2014, nr. .X./20.12.2014 și nr. .X./22.10.2014 emise de .X. SRL în baza Contractului de prestări servicii nr..X./08.07.2013 care are ca obiect potrivit pct.2.1 din acesta *“Obiectul contractului îl reprezintă în funcție de necesitățile și cerințele concrete ale beneficiarului, prestarea următoarelor tipuri de servicii de naturi diferite, dar fără a se limita la acestea, cu personal propriu al societății prestatoare: consultanță și management cu privire la desfășurarea activităților administrative, consultanță în vederea asigurării suportului tehnic pentru parcul auto.”*

Totodată, la fiecare factură fiscală enumerată mai sus societatea .X. SRL a anexat un Raport de activitate în care sunt enunțate serviciile prestate, timpul alocat pentru fiecare serviciu, precum și tariful orar al acestora, astfel:

“1.Consultanță și management cu privire la desfășurarea activităților administrative

-aprovozionare consumabile, reparații clădiri, cantina, Orange etc- 15h (analiză consumuri rechizite și obiecte menaj, administrare SIM-uri Orange, calcul bugete și depășiri, materiale reparații clădiri)

2.Consultanță în vederea asigurării suportului tehnic pentru parcul auto

-stabilire plan transport materii prime și materiale – 10h (transport sticlă goală, melasă, zahăr, sare și alte materii prime)

-reparații, revizii utilaje și autoturisme - 12h (programări revizii turisme, microbus -calcul buget alocat)

-analiza proceselor de transport 14.45 h

-monitorizare indicatori de performanță – 12.50 h

3.Verificare activități de ddepozitare a produselor finite – 12h

4.Redactare rapoarte specifice: rapoarte, situații, prognoze, analiza plăți etc - 15h”

-TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./31.10.2014, nr. .X./31.10.2014, nr. .X./30.11.2014, nr. .X./30.11.2014 nr. .X./31.12.2014 și nr. .X./31.12.2014 emise de .X. SRL în baza Contractului de prestări servicii nr. .X./01.08.2013 care are ca obiect punerea la dispoziție de personal pentru efectuarea serviciilor de producere de alcool etilic rafinat, băuturi alcoolice și produse cosmetice și a actului adițional nr.1 având ca obiect punerea la dispoziție de personal pentru punctele de lucru din București la care se desfășoară activități proprii de birou.

De asemenea, la facturile fiscale enumerate mai sus societatea .X. SRL a întocmit rapoarte de activitate în care a detaliat prestările de servicii și numărul de ore alocat fiecărui serviciu.

De exemplu, la factura nr. .X./30.11.2014 emisă de .X. SRL pentru prestările de servicii pe luna noiembrie 2014 conform Contractului de prestări servicii nr. .X./01.08.2013 au fost emise trei rapoarte de activitate în care s-au enumerat serviciile, respectiv:

În Raportul de activitate emis de Departamentul administrativ se menționează:

-curățenie și întreținere clădiri - 156 h

-activități legate de bazele de date - întreținere stații locale - 85 h

-întreținere și reparare mașini de birou, contabilizate - 96 h

-activități de verificare control acces - 1.273 h

- activități de supraveghere societate - 1.241 h
- alte activități de coordonare, curierat etc - 67 h

De asemenea în Raportul de activitate emis de Departamentul logistică se menționează:

- ”-activități de întreținere și igienizare a depozitelor -19 h
- manipulare materiale - 264 h
- manipulare produs finit - 314 h
- recepție cantitativă a materialelor - 124 h
- recepție cantitativă a produselor finite - 96 h
- colectare și introducere date primite -departament logistică - 71 h
- servicii de consultanță autoritate-întreținere și exploatare utilaje pentru încărcarea și descărcarea materiilor și produselor finite.”

iar în al treilea raport de activitate sunt precizate:

- ”-servicii medicale
- chirie sediu
- chirie
- cheltuieli de transport
- cheltuieli cu combustibilul
- cheltuieli servicii salarii
- cheltuieli medicina muncii
- servicii SM și SU
- servicii sănătatea muncii
- servicii diverse
- servicii contabilitate.”

Totodată, din analiza documentelor prezentate în susținerea contestației și menționate mai sus se reține că acestea au caracter general fără să rezulte prin ce modalități au fost realizate obiectele contractelor, resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile facturate.

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 beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că simpla prezentare a unor rapoarte de activitate care conțin informații lapidare, fără elemente și/sau documente de identificare concretă a modalității de efectuare a serviciilor în cauză, nu este de natură să facă dovada prestării serviciilor facturate în cauză și măsura în care sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr. 1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmăre 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 legiutorul 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, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține faptul că în perioada supusă inspecției fiscale, .X. SA a avut încheiate contracte de administrare, consultanță, resurse umane și administrare personal, servicii IT, de evidență contabilă etc. și cu alți prestatori de servicii respectiv .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Astfel, se reține că nu se justifică achiziția acestor servicii în condițiile în care pentru cea mai mare parte dintre acestea erau deja încheiate cu alte societăți.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că .X. SA a deținut autorizație de antrepozit fiscal nr. .X. din data de 19.08.2011, modificată la data de 30.03.2012, cu valabilitate până la data de 31.08.2014, pentru sediul din localitatea .X., județul .X., autorizație care nu a fost prelungită, aceasta fiind revocată prin Decizia nr. .X./29.09.2014 de Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate, iar activitatea societății a fost întreruptă după această dată.

Din documentele analizate se reține că în perioada octombrie 2014-ianuarie 2015 societatea a dedus TVA aferentă serviciilor de consultanță și management în condițiile în care la obiectul contractului este menționat că aceste servicii vor fi prestate *“în funcție de necesitățile și cerințele concrete ale beneficiarului”*, or în situația în care începând cu data de 29.09.2014 .X. SA a avut revocată autorizația pentru antrepozitul fiscal, aceasta nu a mai putut desfășura în mod legal activitatea de producție alcool și băuturi alcoolice la sediul din localitatea .X., județul .X. și nici nu poate justifica serviciile privind activitatea de control și asigurare a calității pentru procesul de producție alcool și băuturi alcoolice, activități specifice de

laborator și implementarea documentației specifice sistemelor de management al calității și siguranței alimentelor, manipularea materiale și produse finite, recepția cantitativă a materialelor și produselor finite, inspecția calității la recepția materialelor și materiilor prime, livrarea produselor finite sau consultanță privind sistemul de management al calității conform standardelor, etc., având în vedere că societatea nu mai era autorizată să desfășoare aceste activități de producție de alcool și băuturi alcoolice începând din luna octombrie 2014.

În consecință, întrucât **.X. S.A.** pe perioada supusă inspecției fiscale nu mai deținea autorizația de antrepozit fiscal valabilă și activitatea de producție și îmbutelire a fost întreruptă în locația **.X.**, așa cum recunoaște însăși și societate prin contestația formulată, aceasta nu poate justifica deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor întrucât acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, cu atât mai mult cu cât valoarea serviciilor prestate a rămas la același nivel ca în perioada în care societatea desfășura activitatea de producție în condițiile în care activitatea a fost întreruptă.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia aceste operațiuni sunt justificate prin contracte de prestări servicii și rapoarte de activitate, iar necesitatea acestor servicii este justificată chiar și în situația în care activitatea de producție alcool și băuturi alcoolice în locația **.X.** a fost întreruptă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât chiar și în situația în care societatea ar fi desfășurat activitate în această locație, achiziția serviciilor în cauză nu a fost justificată cu documente, iar necesitatea achiziționării lor nu a fost demonstrată de **.X. SA** atâta timp cât există încheiate contracte pentru cea mai mare parte dintre servicii și cu alte societăți prestatoare.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării de servicii reprezentând administrare, management, consultanță, asistență tehnică și IT, contabilitate și consultanță fiscală, marketing și vânzări, precum și servicii de resurse umane având în vedere că acestea nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile întrucât contestatoarea nu a mai desfășurat activitate.

În temeiul prevederilor 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, **se va respinge ca**

neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

1.2.3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă închirierii de autoturisme pentru persoanele cu funcții de conducere în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste vehicule au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile și se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, în perioada verificată 01.09.2014-31.01.2015, **.X. S.A.** a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă contractelor de închiriere autoturisme încheiate cu .X. S.R.L., .X. SRL, .X. SRL și .X. S.R.L., autoturisme utilizate de angajații cu funcții de conducere pentru justificare cărora nu au fost întocmite foi de parcurs.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată întrucât nu a utilizat vehiculele exclusiv în scopul activității economice și nu a ținut cont de prevederile art.145¹ alin.(1)-(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificate și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă și au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.06.2015 taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, unde sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.(...)

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Totodată, pct.45¹ alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, stipulează următoarele:

„(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - .X.¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele

informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(...)

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin.(2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - .X.¹ din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că dreptul de deducere a taxei aferente închirierii de autoturisme se limitează la 50% în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada verificată societatea a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată aferentă închirierii de autoturisme pentru angajații cu funcții de conducere.

Prin contestația formulată societatea susține că autoturismele închiriate au fost utilizate în scopul activității economice de echipa de conducere pentru deplasarea la furnizori, clienți, distribuitori, cu scopul de a încheia contracte.

Potrivit prevederilor legale menționate anterior pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă vehiculelor utilizate în scopul activității economice pentru deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori,

pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, societatea are obligația să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată cu documente prevăzute de lege, fapt reținut și prin Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Astfel, în condițiile în care autoturismele închiriate au fost utilizate în scopul activității economice societatea avea obligația să demonstreze potrivit legii cu documente că beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, iar pentru *cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile reprezentând* carburanți, piese auto, manoperă privind reparațiile și ratele de leasing contestatoarea trebuia să demonstreze că aceste cheltuieli sunt atribuibile vehiculelor.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, aplicabile pe perioada efectuării operațiunilor, și așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru autoturismele închiriate societatea nu a demonstrat cu documente, nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, pe de o parte, faptul că aceste închirieri au fost realizate exclusiv în folosul operațiunilor sale taxabile, iar, pe de altă parte, faptul că autovehiculul se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia necesitatea prezentării unei foi de parcurs este impusă doar în situația în care se solicită deductibilitatea TVA aferentă consumului de carburant, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prezentarea foi de parcurs este necesară pentru a demonstra că respectivele autoturisme au fost utilizate exclusiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății și astfel aceasta să beneficieze de exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielile legate de vehicule, inclusiv achiziția de carburant, iar în situația în care nu se prezintă foaia de parcurse consideră că autoturismele nu au fost utilizate exclusiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății și astfel se acordă deducerea limitată de 50% a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că vehiculele sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică a acesteia, în

mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că **.X. S.A.** nu are drept de deducere pentru suma de **.X. lei**, reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă închirierii de autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, motiv pentru care în temeiul 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **.X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

1.2.4.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, în condițiile în care nu justifică aceste achiziții în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 13.01.2014-20.01.2014 **.X. S.A.** a achiziționat de la **.X. SA** vin pentru industrializare în vederea producerii de alcool de origine vinivicolă.

În urma verificării echipa de control a constatat că societatea a revândut către **.X. SA** alcoolul de origine vinivicolă sub prețul de fabricație.

De asemenea, în perioada 13.01.2014-20.01.2014 contestatoarea a vândut către **.X. SA** în regim suspensiv alcool etilic de origine agricolă, înregistrând din această vânzare o pierdere în sumă de **.X. lei**.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă acestor operațiuni pe considerentul că achizițiile nu a fost utilizate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

a) operațiuni taxabile;(…)”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că .X. S.A. a achiziționat în perioada 13.01.2014-20.01.2014 de la .X. SA vin pentru industrializare în regim suspensiv în cantitate de 319.770 litri, iar societatea a înregistrat în evidența contabilă obținerea din acest vin a cantității de 25.207 litri de alcool de origine vinivicolă care a fost revândut tot către .X. SA sub prețul de fabricație, contestatoarea înregistrând o pierdere din această tranzacție de .X. lei.

De asemenea, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că .X. S.A. a vândut către .X. SA cantitatea de 88.752 litri alcool etilic de origine vinivicolă, respectiv 85.320,3 litri alcool pur la prețul de 0,30 lei/gr.dall.

Astfel, se reține că în cazul acestui produs costul de fabricație a fost de 3,51 lei/litru alcool pur, ceea ce reprezintă un cost total de .X. lei (85.320,3*3,51), rezultând practic că .X. S.A. a vândut în pierdere cu .X. lei cantitatea de alcool etilic de origine agricolă.

Se reține, de asemenea, că .X. S.A. este acționarul majoritar al .X. SA deținând 41,943 % din acțiuni fiind astfel persoane afiliate.

În aceste condiții, devin aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează

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

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață (...)”

iar la art.137 alin. (1¹) se prevede:

“(1¹) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;(...)”

Având în vedere constatările echipei de control raportate la situația de fapt constatată și la temeiurile de drept, se reține că .X. S.A., persoană afiliată cu .X. SA, a achiziționat de la aceasta bunuri pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, livrând tot către .X. SA bunurile prelucrate la un preț situat sub prețul de fabricație, un preț care nu poate fi considerat unul corect, obținând din această tranzacție o pierdere în sumă totală de .X. lei, astfel că achizițiile nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Referitor la argumentele societății potrivit cărora organele de inspecție fiscală trebuia să facă verificări și să nu preia constatările din actul de control încheiat de inspectorii antifraudă fără să analizeze relația comercială derulată cu .X. SA în perioada 13.01.2014-22.01.2014 și să motiveze în fapt și în drept respingerea la deducere a TVA în cuantum de .X. lei, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale, așa cum de altfel prevede art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale care stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;(...)”

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au ținut cont de forma și conținutul documentelor justificative prezentate de societate, de evidența primară și contabilă a societății, au analizat baza de date ANAF (declarații fiscale, declarații informative, raportări contabile anuale, date privind punctele de lucru, asociați, administratori), dar au procedat și la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind informațiile deținute de alte organe cu atribuții de control, respectiv informațiile consemnate în Procesul verbal nr..X./05.12.2014 emis de Direcția generală antifraudă fiscală la .X. S.A., fapt susținut și prin art.105 alin.(1) care menționează la cap. "Reguli privind inspecția fiscală"

"(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Mai mult, preluarea în raportul de inspecție fiscală a constatărilor inspectorilor antifraudă reprezintă în fapt însușirea de către organele de inspecție fiscală a acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare reține faptul că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri în sumă de .X. lei nu este deductibilă întrucât nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care în temeiul 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În consecință, având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei analizată la pct.1.2.1-1.2.4, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia "accesoriul urmează principalul", **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2.Referitor la suma totală contestată de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei impozit pe profit**
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit**
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit**
- .X. lei accize pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei dobânzi aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată**
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată**
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

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.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./27.11.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./25.11.2015 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./23.11.2015 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, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri, organele de inspecție fiscală au constatat că urmare a probelor prelevate de către Biroul Vamal .X., Biroul Vamal .X. și a analizelor primite de la Laboratorul Vamal Central au rezultat indicii rezonabile că atât “berea vrac15% c.a.” achiziționată în regim suspensiv de la .X. S.A. și .X. SRL, cât și produsul finit obținut prin amestec de “bere vrac” cu băutură răcoritoare au fost obținute din alte materii prime decât cele din rețetele de fabricație prezentate autorității vamale în vederea obținerii încadrării tarifare și în consecință nu se încadrează în categoria produselor clasificate drept “bere”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că produsul finit, fabricat și comercializat de .X. S.A. sub denumirea de “Cetera – bere în amestec cu

băutură răcoritoare cu aromă compoziție fructe albe 8,5% vol.”, reprezintă în fapt băutură fermentată liniștită, alta decât bere și vinuri.

S-a constatat că societatea verificată nu a utilizat la fabricarea produsului în cauză fructe, sucuri de fructe, sau sucuri concentrate de fructe.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr..X./OMP/31.10.2014 emisă de .X. s-a constatat că aceasta reprezintă contravaloare avans butelii de sticlă și a fost emisă în baza Actului adițional nr. .X. din 15.10.2014 la Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./30.06.2014 încheiat între .X. S.A. .X. .X. și .X. SRL .X. .X., iar valoarea avansului facturat reprezintă valoarea integrală a buteliilor de sticlă ce s-a convenit a fi livrate în următorii 6 ani. Modalitatea de plată a facturii în avans constă în bilete la ordin având date scadente la 15.01.2020, 15.09.2020, 15.01.2021 și 15.09.2021.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că emiterea celor 4 bilete la ordin de către .X. S.A. la data de 31.10.2014 în valoare totală de .X. lei cu scadență în perioada 2020 – 2021 conduce la concluzia că tranzacțiile prevăzute în contractul nr. .X./30.06.2014 reprezintă o intenție de afacere, la acea dată neexistând mijloacele logistice și financiare pentru derularea acestora la nici una din părțile contractante și nici nu sunt identificate bunuri care să acopere valoarea totală a contractului.

S-a constatat că .X. S.A. a procedat în același mod și în perioada precedentă, de până la 31.08.2014, când a fost dedusă TVA la facturi de avans emise în baza contractelor nr..X., .X. din 30.06.2014, precum și a Actului adițional nr. .X./15.07.2014 la contractul nr..X./30.06.2014, acest fapt fiind constatat ca urmare a unor inspecții fiscale parțiale efectuate în vederea soluționării solicitărilor la rambursarea TVA prin deconturile lunilor ianuarie și iunie 2014.

De asemenea, s-a constatat că .X. S.A. avea autorizația de antrepozit fiscal expirată la data de 15.10.2014 când s-a întocmit actul adițional nr.2 la contractul de vânzare-cumpărare nr..X./30.06.2014, aspect valabil și la data emiterii raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, s-a constatat că dintre cheltuielile nedeductibile fiscal cu care s-a diminuat baza impozabilă, următoarele cheltuieli ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute și pedepsite de Legea nr.241/2005, art.9 alin.(1) lit.c):

-.X. lei reprezintă cheltuieli cu servicii promovare și publicitate conform facturii nr..X./28.02.2014 emisă de .X. SRL .X. în baza contractului nr. .X./03.01.2013. Pentru justificarea serviciilor de promovare și publicitate .X. S.A. a prezentat copii de pe facturile emise de către .X.

București către .X. SRL, însoțite de anexe ale facturilor din care nu rezultă natura cheltuielilor de promovare efectuate.

Totodată, s-a constatat că nedeductibilitatea cheltuielii în sumă de .X. lei rezultă și din faptul că la stabilirea prețului de vânzare pentru produsele livrate lui .X. SRL nu s-a ținut cont de aceste servicii de promovare care urmau să fie efectuate de .X. SRL.

-.X. lei reprezintă cheltuieli cu penalitățile înregistrate de .X. S.A. în luna decembrie 2013, în baza facturii nr. .X./28.02.2014 emisă de .X. SRL .X. în baza actului adițional din 01.03.2013 la contractul de distribuție nr. .X./12.02.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin actul adițional a fost prevăzută o penalitate vădit excesivă întrucât cifra de afaceri convenită a fi realizată în sumă de .X. lei prin actul adițional din 01.03.2013, doar cu .X. SRL, a fost intenționat nerealistă, urmărindu-se de fapt posibilitatea facturării de către .X. SRL a unor penalități de întârziere.

S-a constatat că aceste penalități au fost facturate în luna februarie 2014 dar au fost înregistrate în evidența contabilă în luna decembrie 2013. Prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile a penalităților în sumă de .X. lei a fost diminuată baza impozabilă aferentă anului fiscal 2013 și implicit impozitul pe profit de plată.

-.X. lei reprezentând cheltuieli cu penalitățile înregistrate de .X. S.A. în luna decembrie 2013 în baza facturii nr. .X./28.02.2014 emisă de .X. SRL., la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./29.05.2013 dintre .X. ca și vânzător și .X. S.A. ca și cumpărător, al actului adițional din data de 31.07.2013 prezentat de societate pentru justificarea cheltuielilor cu penalitățile.

S-a constatat că a fost prevăzută o penalitate vădit excesivă, urmărindu-se, în fapt, posibilitatea facturării unor penalități de întârziere prin care să fie diminuată baza impozabilă și implicit impozitul pe profit de plată.

-.X. lei reprezentând cheltuieli cu penalități înregistrate de .X. SA în luna decembrie 2013 în baza facturii nr. .X. /28.02.2014 emisă de .X. SRL . Prin acordul de colaborare și actul adițional nr.1 din 17.12.2012 încheiat între .X. SRL și .X. S.A. au fost stabilite penalități contractuale în sumă de .X. lei datorate de .X. S.A. pentru neîndeplinirea cifrei de afaceri parteneriale.

S-a constatat că a fost prevăzută o penalitate vădit excesivă, urmărindu-se, în fapt, posibilitatea facturării unor penalități de întârziere prin care să fie diminuată baza impozabilă și implicit impozitul pe profit de plată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de publicitate în sumă de .X. lei, penalitățile în sumă de .X. lei, ambele facturate de .X.

SRL, cât și penalitățile în sumă de .X. lei și .X. lei, ambele facturate de .X. au aceeași dată de facturare, respectiv 28.02.2014, și au fost înregistrate în luna decembrie 2013, an în care societatea a înregistrat profit contabil ca urmare a anulării unor datorii prin planul de reorganizare, fapt care conduce la idea că aceste facturi au fost întocmite pentru ca .X. S.A. să-și poată diminua baza impozabilă la calculul impozitului pe profit.

Prin Sesizarea penală nr..X./27.11.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat, în conformitate cu art.108(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în procesul verbal nr..X./25.11.2015, ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./23.11.2015, 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.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei calculată suplimentar pentru produsul CETERA reîncadrat tarifar ca băutura fermentată liniștită în loc de bere, acciza 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.

În drept, art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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 stabilite prin Decizia de impunere nr. F – .X./23.11.2015 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 cauză, se ridică problema realității operațiunilor desfășurate cu consecința diminuării TVA , a impozitului pe profit și accizelor. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că urmare a probelor prelevate de către Biroul Vamal .X., Biroul Vamal .X. și a analizelor primite de la Laboratorul Vamal Central au rezultat indicii rezonabile că atât “berea vrac15% c.a.” achiziționată în regim suspensiv de la .X. S.A. și .X. SRL, cât și produsul finit obținut prin amestec de “bere vrac” cu băutură răcoritoare au fost obținute din alte materii prime decât cele din rețetele de fabricație prezentate autorității vamale în vederea obținerii încadrării tarifare și în consecință reprezintă băutură fermentată liniștită, alta decât bere și vinuri, fapt pentru care societatea avea obligația să calculeze accize.

Totodată, organele de inspecție fiscală au apreciat că emiterea celor 4 bilete la ordin de către .X. S.A. la data de 31.10.2014 în valoare totală de .X. lei cu scadență în perioada 2020 – 2021 conduce la concluzia că tranzacțiile prevăzute în contractul nr..X./30.06.2014 reprezintă o intenție de afacere, putând fi calificate ca fiind artificiale în sensul că nu au avut un conținut economic, scopul acestora fiind încercarea vădit repetitivă, de a obține avantajul fiscal al deducerii de TVA și implicit a diminuării TVA de plată, prin facturarea avansului la valoarea integrală a contractului înainte de livrarea mărfii, avantaj fiscal care altfel n-ar fi putut fi obținut, într-o perioadă în care autorizația de antrepozit fiscal a societății era revocată. De asemenea, s-a constatat că nu există mijloace logistice și financiare pentru derularea acestora la nici una din părțile contractante și nici nu sunt identificate bunuri care să acopere valoarea totală a contractului.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a procedat în același mod și în perioada precedentă, de până la 31.08.2014, când a fost dedusă TVA la facturi de avans emise în baza contractelor nr..X., .X. din 30.06.2014, precum și a actului adițional nr. .X./15.07.2014 la contractul nr..X./30.06.2014, acest fapt fiind constatat ca urmare a unor inspecții fiscale parțiale efectuate în vederea soluționării solicitărilor la rambursarea TVA prin deconturile lunilor ianuarie și iunie 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de publicitate în sumă de .X. lei, penalitățile în sumă de .X.lei, ambele facturate de .X. SRL, cât și penalitățile în sumă de .X. lei și .X. lei, ambele facturate de .X. au aceeași dată de facturare, respectiv 28.02.2014, și au fost înregistrate

în luna decembrie 2013, an în care societatea a înregistrat profit contabil ca urmare a anulării unor datorii prin planul de reorganizare, fapt care conduce la idea că aceste facturi au fost întocmite pentru ca .X. S.A. să-și poată diminua baza impozabilă la calculul impozitului pe profit.

În urma controalelor efectuate de autoritățile fiscale au fost descoperite anumite elemente care conduc la suspiciunea de fraudă, cu atât mai mult cu cât societățile implicate fac parte din același grup, fiind controlate, sub diverse forme, în comun, respectiv acționarii .X. SA sunt asociați și la .X. SRL, iar cele două societăți sunt afiliate.

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 restabilită.

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 indicilor 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 conșteie, 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.

Se reține că practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

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 .”

În speță, multe din operațiunile derulate de contribuabil, supuse analizei organului fiscal, din perspectiva îndeplinirii condițiilor procedurale și de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA și a deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, au fost considerate nereale, în lipsa unor documente justificative, chiar dacă formal erau constatate printr-o factură, înregistrată în evidența contabilă, astfel că organele fiscale au considerat că este pe deplin justificată stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru TVA.

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 căreia *„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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat prin adresa nr..X./27.11.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, în conformitate cu art.108(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 care a stat la baza

emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./23.11.2015, în vederea cercetării 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 .

Se reține că 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 art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere că faptele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 pe baza cărora a fost întocmită Decizia de impunere nr.F-.X./23.11.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., 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 existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 TVA în sumă de .X. lei aferentă accizei calculată suplimentar pentru produsul CETERA reîncadrat tarifar ca băutura fermentată liniștită în loc de bere, acciza 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.

În ceea ce privește impozitul pe profit se reține că în Sesizarea penală nr..X./27.11.2015 se menționează că prejudiciul îl reprezintă impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi aferente impozitului pe profit

în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei, aferente cheltuielilor cu servicii de promovare și publicitate facturate de .X. SRL și cheltuielilor cu penalitățile facturate de .X. SRL și .X. SRL, însă întrucât în perioada 2011-2012 societatea a înregistrat pierdere care a fost diminuată de organele de inspecție fiscală, iar în anul 2013 a înregistrat profit pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar, iar pe lângă operațiuni pentru care au fost sesizate organele de urmărire penală societatea a înregistrat și alte operațiuni care însă influențează cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar, organul de soluționare nu se va pronunța pe fondul cauzei nici pentru aceste sume.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./23.11.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând :**

- .X. lei impozit pe profit**
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit**
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit**
- .X. lei accize pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei dobânzi aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite**
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată**
- .X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată**
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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./23.11.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus

societății înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată și înregistrarea pierderii fiscale pentru anii 2011 și 2012 în sumă de .X. lei, corectarea declarației depusă în luna martie 2015 pentru accize la alcool etilic, precum și diminuarea pierderii fiscale declarată de societate în anul 2014 cu suma de .X. lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.11.2015, următoarele:

-înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată în sumă totală de .X. lei reprezentând obligații fiscale principale în sumă totală .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

-corectarea declarației depusă în luna martie 2015 pentru accize la alcool etilic pentru suma de .X. lei.

-înregistrarea în evidența contabilă a diminuării pierderii fiscale aferentă anilor 2011 și 2012 în sumă de .X. lei, precum și a pierderii declarate de societate pentru anul 2014 în sumă de .X. lei.

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), alin.(2) 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.*

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în quantum de până la 5 milioane lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).*

[...]

(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 quantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum 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./23.11.2015, nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale mai mare de 5 milioane, 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 obligații fiscale principale în sumă totală .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,

-corectarea declarației depusă în luna martie 2015 pentru accize la alcool etilic pentru suma de .X. lei,

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”.

În ceea ce privește suma de .X. lei cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate în anul 2014, competența de soluționare a contestației aparține structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., având în vedere cuantumul acesteia sub 5 milioane lei, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi remisă organului fiscal

emitent al actului atacat pentru a fi transmisă organului de soluționare competent.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate în anii 2011 și 2012, acestea se regăsesc în impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere și asupra cărora se va pronunța organul de soluționare competent la reluarea procedurii de soluționare a contestației pe calea administrativă de atac.

4. Referitor la contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr..X./25.11.2015 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 în prezenta și în baza dispozițiilor art.269 alin. (1), art. 279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit. a) și b), pct.10.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- X. lei accize pentru alcool etilic
- X. lei dobânzi aferente accizelor pentru alcool etilic
- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru alcool etilic
- X. lei accize pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei dobânzi aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru băuturi fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri
- X. lei taxa pe valoarea adăugată
- X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- X. lei accize pentru bere
- X. lei dobânzi aferente accizelor pentru bere
- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru bere

3. Suspendarea soluționării contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.11.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.11.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând :

- X. lei impozit pe profit
- X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit
- X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- X. lei accize pentru alte băuturi liniștite
- X. lei dobânzi aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite
- X. lei penalități de întârziere aferente accizelor pentru alte băuturi liniștite
- X. lei taxa pe valoarea adăugată
- X. lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată

-.X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

4. 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./23.11.2015 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate pentru măsurile:

-înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată în sumă totală de .X. lei reprezentând obligații fiscale principale în sumă totală .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,

-corectarea declarației depusă în luna martie 2015 pentru accize la alcool etilic pentru suma de .X. lei.

Pentru măsura privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei declarată de societate în anul 2014 contestația urmează a fi înaintată structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

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.