



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 75 / 02.2010
privind soluționarea contestației depusă de

SC X SA

din municipiul X, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.X

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Z – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X, asupra contestației formulate de **SC X SA** din municipiul X, str.X nr.X, județul X, JX, CUIX.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.X din data de Z emisă de Direcția Generală Z – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z, privind suma totală de **Z lei** reprezentând:

- Z lei – taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Z lei – impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente;
- Z lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente;
- Z lei – impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- Z lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- Z lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- Z lei – majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,

- Z lei – contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii,
- Z lei - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator,
- Z lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator,
- Z lei – contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii,
- Z lei – contributia pentru asigurari de somaj datorata de angajator,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de somaj datorata de angajator,
- Z lei – contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii,
- Z lei – contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator,
- Z lei – contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Societatea contesta, de asemenea, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.Z precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.Z.

Contestatia a fost inregistrata la organele de inspectie fiscala sub nr.Z, dupa cum rezulta din stampila aplicata de Serviciul registratura din cadrul Directiei Generale Z pe prima pagina a contestatiei, astfel ca in raport de data luarii la cunostinta a deciziei de impunere nr.Z, respectiv Z, asa cum rezulta din stampila registraturii **SC Z SA** pe adresa de inaintare a actelor administrative expediate, inregistrate in unitate sub nr.Z, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 205, 207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC Z SA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

1) SC Z SA contestă obligațiile fiscale stabilite în urma inspecției fiscale efectuate de Direcția Generală la Z deoarece a fost depășit termenul de 6 luni în interiorul căruia organul de inspecție fiscală este obligat să realizeze inspecția fiscală, sub sancțiunea decaderii din dreptul de a întocmi raportul de inspecție fiscală în baza în care s-a emis decizia de impunere nr.Z, fapt susținut de prevederile art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

Intrucât inspecția fiscală generală s-a efectuat în perioada Z-Z iar termenul prevăzut de legiuitor pentru desfășurarea inspecției fiscale în cazul Z nu poate fi mai mare de 6 luni, **SC Z SA** susține că raportul de inspecție fiscală nr.Z, Deciziile nr.Z și Z din data de Z și Dispoziția nr.Z sunt *“nelegale emise și se impune desființarea lor.”*

2) În susținerea contestației privind anularea parțială a deciziei de impunere nr.Z referitoare la obligația fiscală suplimentară a TVA-ului în cuantum de Z lei și accesoriile aferente în suma de Z lei **SC Z SA**, arată următoarele:

a) Deoarece, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente care să justifice efectuarea unui export de produse prin intermediul SC Z SRL – Z și înregistrarea în contabilitate a creanței neanecată ca și cheltuielă deductibilă în cuantum de Z lei, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în suma de Z lei.

Societatea precizează că documentele aferente exportului efectuat în anul Z au fost casate întrucât termenul de păstrare de Z ani, termen stabilit în Nomenclatorul arhivistic aprobat de societate prin Decizia nr.Z (pg.Z din dosarul cauzei), a expirat.

Cu toate că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală înregistrările contabile corespunzătoare operațiunilor de export, aceștia nu au avut în vedere toate aceste motive la întocmirea raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z privind stabilirea TVA colectat în suma de **Z lei**.

b) Pentru suma de **Z lei** reprezentând TVA neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală, aferentă facturilor emise de SC Z SA reprezentând *“chirie imobil situat în incinta platformei chimice”*, societatea consideră că nu poate fi penalizată pentru faptul că nu a prezentat organelor de

inspectie fiscala notificarea facuta de SC Z SA catre organul fiscal competent astfel incat sa poata efectua deducerea TVA din facturile in cauza.

SC Z SA prezinta la dosarul cauzei notificarea emisa de SC Z SA catre organul fiscal competent (pg.Z din dosarul cauzei), *“act care a fost prezentat si organelor de inspectie fiscala.”*

c) Referitor la suma de **Z** lei reprezentand TVA neacceptata la deducere pentru perioada Z-Z de catre organele de inspectie fiscala, aferenta diferentei dintre TVA colectata la vanzarea marfurilor catre SC Z SA si SC Z SRL sub costul de productie, societatile in cauza fiind societati afiliate, societatea considera ca masura stabilita este lipsita de suport legal, deoarece:

- in Codul fiscal sau in Normele metodologice de aplicare a acestuia *“vanzarea in pierdere nu este considerata livrare de bunuri”* si nu sunt precizari referitoare la recalcularea taxei pe valoare adaugata dedusa initial,

- nu exista niciun temei legal care sa justifice obligativitatea vanzarii la un pret care sa acopere costurile in conditiile in care intre parti au fost incheiate contracte ferme pentru o perioada mare de timp,

- concluziile unui control anterior desfasurat in anul Z pentru aceeasi situatie, respectiv livrari produse catre SC Z SA, organele de inspectie fiscala nestabilind obligatii de plata privind TVA pe motivul vanzarii sub costul de productie.

In sustinere societatea anexeaza la dosarul cauzei raportul de inspectie fiscala nr.Z, intocmit de reprezentantii DGFP Z (pag. Z).

d) Pentru suma de **Z** lei reprezentand TVA neacceptata la deducere de catre organele de inspectie fiscala ca urmare a considerarii nedeductibilitatii cheltuielilor cu achizitia de materii prime, materialelor consumabile, utilitati care reprezinta depasiri ale consumurilor normate in conditiile in care *“nu au fost prezentate documente in baza carora sa fie stabilita starea de fapt fiscala”*, societatea considera ca argumentele organelor de inspectie fiscala nu sunt in corelatie cu urmatoarele considerente :

- cheltuielile nedeductibile sunt prevazute in mod limitativ, conform Legii nr.571/2003 si HG nr.44/2004,

- cheltuielile cu materii prime, materiale, utilitati efectuate peste norma de consum nu sunt prevazute de dispozitiile Codului fiscal ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel, societatea contestatoare mentioneaza ca *“intreaga cantitate de materii prime materiale, utilitati, etc achizitionata si folosita in procesul de productie pentru obtinerea de venituri impozabile”* reprezinta cheltuiala deductibila pentru care are dreptul la deducerea TVA.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala nu cunosc modul de stabilire a normei tehnice de consum pentru care se au in vedere si pierderile tehnologice care au loc in procesul de fabricatie.

Normele de consum stabilite de conducerea societatii sunt in concordanta cu normele de consum ale Grupului Z, dar care nu pot fi indeplinite decat dupa ce programul de investitii ce se desfasoara in perioada Z va fi finalizat.

Deasemenea, societatea contestatoare arata ca o parte din materiile prime care intra in procesul de fabricatie a sodei calcinate prin procedeul amoniacal sunt eliminate in rezidiile rezultate ca urmare a procesului de fabricatie, or *“aceste materii prime nu pot fi contabilizate anterior folosirii”*.

Societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli efectuate in scopul obtinerii de venituri, sunt deductibile, intrucat *au fost folosite in procesul de productie* si societatea are dreptul la deducerea TVA.

In acelasi timp societatea sustine faptul ca *“trebuie luate in considerare si motivele legate de vechimea instalatiilor utilizate in procesul de productie”*, instalatiile existente influentand in mod direct consumul real de materii prime folosite in procesul de productie. Din anul Z cand a fost pusa in functiune fabrica nu au avut loc investitii acesta influentand in mod indirect randamentul instalatiilor si cresterea costurilor specifice.

Societatea precizeaza faptul ca toate materiile prime achizitionate au fost folosite in procesul de productie, nici intr-un caz neputind fi vorba de sustrageri ale acestor materii prime, intrucat nu au fost raportate cazuri de sustrageri la nivelul unitatii.

In sustinerea celor prezentate societatea prezinta actele intocmite la nivelul societatii in perioada controlata din care reiese:

- descrierea procesului de fabricatie a sodei calcinate (pg. Z),
- rapoarte de consemnare avarii produse in instalatii (pg.Z),
- raport privind justificarea depasirilor de consum (pg. Z).

e) Referitor la contractul incheiat intre **SC Z SA** si SC Z SRL, privind aplicarea regimului de taxare normala pentru diferenta dintre valoarea cladirilor si valoarea sumelor inscrise in facturile fiscale emise pana la data de Z, societatea face mentiunea faptului ca organele de inspectie fiscala au aplicat *“trunchiat”* dispozitiile pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, acestia *“nesocotind principiul consensualismului ce guverneaza contractele comerciale in general.”*

Astfel, in cazul contestatoarei unde formalitatile de vanzare-cumparare au fost efectuate dupa Z, se aplica regimul invers de taxare, *“indiferent daca factura emisa dupa acesta data si pretul este platit in rate”*, iar

pentru diferenta dintre valoarea livrarilor si valoarea avansurilor incasate societatea precizeaza ca urmeaza sa aplice regimul normal de taxare.

Societatea sustine faptul ca transferul dreptului de proprietate a avut loc anterior datei de Z, in cazul contractului cu SC Z SRL, *“acesta avand loc la data realizarii acordului de vointa intre partile contractuale, chiar daca marfa nu a fost livrata si pretul platit”*.

Deoarece, transfereul dreptului de proprietate a avut loc anterior datei de Z, societatea contestatoare precizeaza ca a aplicat corect regimul de taxare inversa pentru intreaga suma, chiar daca au fost emise si facturi ulterioare acestei date.

Intrucat, toate aceste sume au fost stabilite in mod nelegal pe cale de consecinta nici accesoriile aferente in suma de Z lei nu sunt stabilite in mod corect, respectiv *“nu au baza legala care sa indreptateasca la calcularea si perceperea lor.”*

II. Prin decizia de impunere contestată nr.Z organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Zau stabilit debite suplimentare în baza urmatoarelor constatări din raportul de inspecție fiscală nr. Z:

Perioada verificată :

Z-Z – taxa pe valoarea adaugata,

Z-Z – impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente, contributi datorate la asigurarile sociale, fondul de somaj si asigurarile sociale de sanatate, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,

Z-Z – contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Obiectul principal de activitate al **SC Z SA**, declarat de societate în perioada verificată a fost ” X ” - CAEN Z.

SC Z SA (fosta SC Z SA) a detinut titluri de participare la SC Z SRL Bucuresti, pana la data de Z, reprezentand Z% din capitalul social al acesteia conform Incheierii nr.Z a Tribunalului Z.

Structura actionariatului a evoluat astfel:

Z - Z % SC Z SA, Z% Z, Z% alti actionari,

Z – Z% SC Z SA, Z% SC Z SA, Z% Z, Z% alti actionari,

Z – Z% SC Z SA, Z% SC Z SA, Z% Z, Z% SC Z, Z% alti actionari,

Z – Z% Z, Z% SC Z SA, Z% Z, Z% alti actionari,
Z – Z% Z, 5,47% SC Z SA, Z% Z, Z% alti actionari

Taxa pe valoarea adaugata

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de Z, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z, organele de inspectie fiscala au verificat taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei Z, constatand urmatoarele:

1) organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectat in suma de Z lei TVA intrucat societatea nu a prezentat pana la data finalizarii inspectiei fiscale documente care sa justifice scoaterea din evidenta contabila a contravalorii creantei nerecuperate de la clientul incert SC Z SRL – Z.

In luna Z, **SC Z SA** in baza deciziei nr.Z a Consiliului de Administratie a inregistrat in contabilitatea societatii notele contabile cu privire la creanta neancasata de la clientul incert SC Z SRL – Z (pg. Z la dosarul cauzei). Creanta provine din livrarea la export de produse sodice efectuate in baza contractului de comert exterior pe baza de comision pentru export nr.Z pe care il avea incheiat SC Z SRL – Z cu **SC Z SA**.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documente din care sa rezulte ca operatiunea de export a fost efectuata.

Solicitari privind aceste documente justificative au fost facute atat prin adresele nr.Z, nr.Z cat si pe parcursul inspectiei fiscale prin procesele verbale inregistrate la DGAZ sub nr.Z si nr.Z.

SC Z SA pentru recuperarea sumei de Z lei de la SC Z, s-a adresat instantei de judecata, actiunea fiind incheiata in data de Z, fapt demonstrat de Sentinta nr.Z a Z. Organele de inspectie fiscala precizeaza ca SC Z SRL este radiata de la Oficiul Registrului Comertului incepand cu data de Z.

Deoarece societatea nu a putut demonstra indeplinirea conditiilor privind efectuarea operatiunilor de export din anul Z, organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor art.17 lit.c din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pct.9.7 din normele pentru aplicarea OG nr.3/1992, date in aplicarea prevederilor art.17 lit.c/a din OG nr.3/1992, aprobate prin HG nr.809/1995 si art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, TVA colectat in suma de Z lei si majorari de intarziere pentru perioada Z in suma de Z lei, conform prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

2) valoarea de Z lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturi fiscale reprezentand cheltuieli cu chiria emise de SC Z SA pentru imobilul situat in incinta platformei chimice denumit "Z" conform contractului de inchiriere

nr.Z, **SC Z SA** neprezentand organelor de inspectie fiscala notificarea catre organul fiscal teritorial a SC Z SA conform prevederilor:

- pentru anul Z - pct.42 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.145 alin.10 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, art.145 alin.1 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- pentru anul Z - pct.38 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, art.145 alin. 1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de Z lei pentru perioada Z defalcat astfel (pg.Z la dosarul cauzei):

- anul Z – suma de Z lei,
- anul Z – suma de Z lei,
- anul Z – suma de Z lei.

În baza prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei pentru perioada Z.

3) din facturile fiscale emise de catre **SC Z SA**, aferente perioadei X, catre furnizorii SC Z SRL si SC Z, nu a fost acceptata la deducere suma de Z lei TVA, intrucat:

- din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala s-a stabilit faptul ca **SC Z SA** si SC Z SRL, SC Z SA sunt persoane afiliate conform prevederilor art.7 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- relatiile economice intre **SC Z SA** si SC Z SA s-au desfasurat in baza contractului de vanzare – cumparare nr.Z in baza caruia vanzarile de Z usoara si grea trebuiau efectuate *“in cantitatile, preturile si la termenele de livrare prevazuta in anexa la contract, anexa ce se va emite pentru fiecare luna in parte.”* Plata urma sa se faca prin compensare cu energie termica, iar livrarea marfurilor sa se realizeze in Z, franco depozit Z, cheltuielile cu transportul produselor, ambalarea, cheltuielile de depozitare, etc, fiind in sarcina vanzatorului. Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala anexele la contractul de vanzare-cumparare comerciala nr.Z, comenzile inscrise in contract precum si documente din continutul carora sa rezulte destinatia marfurilor.

Intre **SC Z SA** si SC Z SRL au fost derulate contractul de comert exterior pe baza de comision nr.Z, contractul de vanzare-cumparare nr.Z, contractul de vanzare-cumparare nr.Z, contractul de vanzare-cumparare nr.Z, contractul de vanzare-cumparare nr.Z.

Livrarile efectuate de **SC Z SA** catre cele doua societati s-au efectuat in perioada Z cu un pret de vanzare (pret unitar fara TVA)/tona, inferior costului de productie complet lei/to (pentru livrarile catre SC Z SA, care sunt efectuate in conditia de livrare FOB) si costului de productie ex-works lei/to (pentru livrarile catre SC Z SRL care sunt efectuate cu preponderenta in conditia de livrare ex-works).

Intrucat reprezentantii legali ai **SC Z SA** *“nu au prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative care sa indice pentru fiecare sortiment de produse finite in parte [...] data intrarii in gestiunea depozitului a cantitatilor de Z, valoarea de intrare in gestiune a acestor produse finite (costul de productie), aferenta perioadei de timp in care aceste bunuri au fost realizate”* s-a procedat in baza prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, la calcularea unui cost mediu de productie complet cumulat lei/to, pentru livrarile efectuate catre SC Z SA si cost mediu de productie ex-works cumulat lei/to, pentru livrarile catre SC Z SRL.

Astfel, diferenta intre valoarea costului mediu de productie complet cumulat lei/to si costul mediu de productie ex-works cumulat lei/to care au depasit valoarea pretului unitar folosit de **SC Z SA** la vanzarea marfurilor din productia proprie catre cele doua societati, a fost considerata de catre organele de inspectie fiscala cheltuiala nedeductibila.

Stabilirea neadmiterii la deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de Z lei a fost consecinta ajustarii din punct de vedere fiscal a valorii materiilor prime, materialelor, etc, achizitionate de catre operatorul economic, pana la nivelul veniturilor obtinute de catre **SC Z SA** din vanzarea acestora catre SC Z SA si SC Z SRL sub valoarea costului de productie si a reflectarii in mod real in contabilitate a pretului de piata al marfurilor realizate din productie proprie si livrate persoanelor afiliate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit neadmiterea la deducere a taxei pe valoare adaugata dedusa de societatea contestatoare pentru perioada Z, intrucat nu au fost respectate prevederile art.145 alin.1 si 3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata.

În baza prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei pentru perioada Z.

4) din facturi fiscale puse la dispozitie de reprezentantii legali ai societatii s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala "*preturile materiilor prime, materialelor utilizate de serviciul tehnic [...]*" sunt preturi medii, stabilite sub nivelul preturilor efective scrise in facturile de aprovizionare, respectiv valoarea a fost calculata corespunzator materiilor prime al caror consum nu se regaseste in produsele finite realizate, astfel incat suma de **Z** lei TVA nu a fost acceptata la deducere pentru perioada Z.

In perioada Z in evidenta contabila a societatii contestatoare au fost inregistrate cheltuieli cu materii prime, materiale, utilitati, etc, in cantitati mult mai mari decat cele aferente consumurilor normate necesare in procesul de productie.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de reprezentantii legali ai **SC Z SA**, respectiv "*Situatia consumurilor specifice – in vederea calcularii indicatorilor de performanta – Z, Z*", "*Situatia realizarii normelor de consum in luna Z*", situatii intocmite de serviciul tehnic al societatii, s-au constatat depasiri foarte mari ale cantitatilor normate in vederea obtinerii de produse finite. Deasemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca preturile din facturile fiscale de aprovizionare materii prime si utilitati care trebuiau folosite pentru intocmirea celor doua situatii nu au fost inregistrate ca si in factura, ci s-au folosit preturi medii care sunt in general mai mici decat cele din facturile de aprovizionare materii prime si utilitati, societatea in schimb inregistrand in contabilitatea societatii cheltuieli deductibile conform facturilor fiscale.

Organele de inspectie fiscala in urma constatarilor efectuate si avand in vedere faptul ca societatea nu a prezentat informatiile necesare, respectiv documente justificative care sa demonstreze utilizarea in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii si realizarea de venituri de catre acesta, a materiilor prime, materialelor, utilitati, etc, reprezentand depasiri ale cantitatilor normate au concluzionat ca aceste depasiri ale normelor de consum corespunzator materiilor prime al caror consum nu se regasesc in produsele finite realizate, nu sunt efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, prin urmare **SC Z SA** nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA in suma de Z lei, fiind incalcate prevederile art.145, alin. 1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În baza prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei pentru perioada Z.

5) valoarea de **Z** lei TVA a fost stabilita ca TVA de plata la bugetul de stat pentru perioada **Z** conform veniturilor facturate (pg. **Z** din dosarul cauzei), in baza contractului de vanzare – cumparare nr.**Z** incheiat intre **SC Z SA** ce are calitatea de vanzator si **SC Z SA** ce are calitatea de cumparator, privind “*vanzare deseuri reciclabile catre cumparatorul care le recupereaza prin dezafectarea capacitatilor de productie oprite*” – pct.x.

Valoarea contractului este de **Z** euro, iar termenul de realizare a lucrarilor este de **Z** luni de la inceperea lucrarilor.

SC Z SA pentru facturile emise in baza contractului de vanzare cumparare nr.**Z** a aplicat regimul de taxare inversa conform art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala grafice de realizare a lucrarilor semnate de **SC Z SA** si **SC Z SA** conform anexelor nr. **Z** din caietul de sarcini, fisele mijloacelor fixe care sa indice denumirea mijloacelor fixe ce au fost scoase din productie, marca acestora, numarul de fabricatie, seria, instalatiile de incalzire centrala, sanitara, electrice, deciziile consiliului de administratie care sa demonstreze propunerea de casare a acestor mijloace fixe, etc.

In urma verificarilor, organele de inspectie fiscala a stabilit ca societatea a facturat catre **SC Z SA** suma de **Z** euro reprezentand contravaloare materiale principale, fara insa a prezenta documente care sa justifice modul de detinere a acestora, respectiv procese verbale de scoatere din functiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale, fise de magazie, data intrarii in gestiune, cantitatile tranzactionate. Deasemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea “*a predat in mod efectiv*” catre cumparator sectiile **Z** iar profitul **SC Z SA** ar reprezenta suma de **Z** euro.

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii referitoare la comercializarea mijloacelor fixe care fac obiectul contractului de vanzare-cumparare nr.**Z** prin adresele nr.**Z**

Din explicatiile date de reprezentantii societatii, organele de inspectie fiscala au constatat referitor la contractul de vanzare-cumparare nr.**Z**, urmatoarele:

- **SC Z SA** a predat catre cumparatorul **SC Z SA**, conform proceselor verbale de predare amplasament incheiate in datele de **Z**, sectiile **Z**, adica active complete,

- in baza acestui contract nu s-au intocmit documente justificative care sa demonstreze modul de detinere de deseuri reciclabile in patrimoniu, dat intrarii in gestiune, cantitatile tranzactionate, etc,

- valoarea contractului de Z euro a fost facturata in intregime in perioada Z,

- in contabilitate **SC Z SA** nu a inregistrat facturi emise de SC Z SA, reprezentand c/val lucrari de dezafectare, ci a inregistrat facturi reprezentand vanzare cladiri (Z), operatiuni care nu se incadreaza in prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat.

Desemenea, SC Z SA avea obligatia conform prevedrilor art.17 alin.4 din Normele privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizatiei de valorificare a deseurilor industriale reciclabile, aprobate prin Ordinul Z, sa solicite **SC Z SA** "*documente de provenienta*" a deseurilor industriale reciclabile, prin care sa se faca dovada ca acestea au rezultat din activitatea proprie a agentului economic.

In concluzie organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC Z SA** datoreaza TVA in suma de Z pentru perioada Z aferent veniturilor facturate de catre societate in suma de Z lei (pg.Z la dosarul cauzei), in conformitate cu art. 128 alin.1, art.156.2 alin.2, art.157 alin.1, art.160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.10 din HG nr.44/2004.

În baza prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei pana la data de Z.

6) organele de inspectie fiscala constata in evidenta anului Z la **SC Z SA** faptul ca s-a omis declararea taxei pe valoare adaugata in suma de Z lei ce rezulta din prestari servicii efectuate in favoarea auditorilor, translatorilor care nu au fost salariatii ai societatii.

Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de Z lei conform prevederilor legale in cauza si conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei pentru perioada Z.

Impozitul din salarii, impozit pe venit persoane nerezidente, contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale

Prin raportul de inspectie fiscală încheiat în data de Z, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z, organele de inspectie fiscală au verificat impozitul pe salarii, impozit pe venit persoane nerezidente, contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate,

fondul de garantare pentru plata creantelor salariale aferente perioadei Z, stabilind următoarele:

- **impozit pe venit persoane nerezidente** - organele de inspecție fiscală au stabilit obligatii fiscale suplimentare pentru perioada Z in suma de Z lei cu accesoriile aferente in suma de Z lei,

- **impozitul din salarii** - organele de inspecție fiscală au stabilit obligatii fiscale suplimentare pentru perioada Z in suma de Z lei cu accesoriile aferente in suma de Z lei,

- **contributii datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale** - organele de inspecție fiscală au stabilit obligatii fiscale suplimentare pentru perioada Z in suma de Z lei cu accesoriile aferente in suma de Z lei.

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

1. Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia “[...] *neindeplinirea actului in termenul legal atrage decaderea organului fiscal din dreptul de a intocmi raportul de inspectie fiscala [...]*” acesta “*fiind nul absolut*”, cauza supusa solutionarii este daca nerespectarea termenului de 6 luni de desfasurare a inspectiei fiscale este de natura a atrage nulitatea actului in conditiile in care acesta contine toate elementele prevazute de lege iar depasirea respectivului termen este motivata.

In fapt, Directia Generala Z in baza prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a legitimațiilor de control nr.Z, a ordinului de serviciu nr.z si in baza avizului de inspectie fiscala nr.Z a efectuat la **SC Z SA** o inspectie fiscala generala.

Perioada fiscala verificata a fost: Z.

In vederea determinarii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea de documente justificative care au avut drept consecinta prelungirea perioadei de efectuare a inspectiei fiscale.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare,

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia.[...]”.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține faptul că nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unui element al actului administrativ fiscal, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3).

Analizând actele administrative fiscale existente la dosarul cauzei se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, nulitatea actelor administrative fiscale nu poate fi atrasă de faptul că în raportul de inspecție fiscală este înscrisă o perioadă mai mare de 6 luni, pe parcursul careia s-a desfășurat inspecția fiscală.

Referitor la art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, privind durata efectuării inspecției fiscale pentru marii contribuabili care nu poate depăși termenul de 6 luni, din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta faptul că depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale este motivată întrucât organele de inspecție fiscală pentru determinarea stării de fapt fiscale au solicitat societății documente suplimentare iar aceasta a prezentat documentele cu întârziere.

Astfel, organele de inspecție fiscală solicită prin adresa nr.Z date suplimentare în timpul inspecției fiscale iar societatea răspunde prin adresa nr.Z.

De asemenea, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr.Z este prezentată perioada în care s-a efectuat inspecția fiscală, respectiv Z fără a menționa și perioada în care au avut loc întreruperi ca urmare a neprezentării documentelor de către societate pentru desfășurarea în bune condiții a inspecției fiscale, fapt care nu conduce la atragerea nulității actelor administrative fiscale potrivit normelor legale mai sus invocate.

Prin urmare motivatia petentei referitoare la nulitatea actelor administrative fiscale emise de organul de inspectie fiscala este fara temei legal, fapt pentru care contestatia societatii pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta valorii cheltuielilor la data scoaterii din evidenta a clientului neincasat SC Z SRL si majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra masurii dispuse de organele de inspectie fiscala privind TVA colectata, in conditiile in care acestea desi verifica operatiunea de scoatere din evidenta contabila a contravalorii creantei nerecuperate de la un client incert analizeaza de fapt operatiunea de export din anul z

In fapt, in luna Z, societatea a inregistrat nota contabila nr.Z astfel:

654 "*pierderi din creante*" = 4118 "*clienti incerti*" cu valoarea de Z lei, reprezentand "*scoatere din evidenta client incert*", respectiv SC Z SRL, si

491 "*ajustari pentru deprecierea creantelor-clienti*" = 7814 "*venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante*" cu valoarea de Z lei reprezentand "*anulare provizion*".

Creanta neincasata este rezultatul a Z facturi fiscale din data de Z emise catre SC Z SRL, societate cu care societatea contestatoare a derulat tranzactii in baza contractului de comision pentru export nr.Z. Societatea contestatoare in vederea recuperarii creantei s-a adresat instantei de judecata, procesul s-a incheiat in data de Z, fapt demonstrat de Sentinta nr.Z a Tribunalului Z.

Intrucat societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte efectuarea operatiunilor de export din anul Z s-a stabilit faptul ca nu au fost respectate prevederile art.17 lit.c din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pct.9.7 din normele pentru aplicarea OG nr.3/1992, date in aplicarea prevederilor art.17 lit.C alin.a din OG nr.3/1992, aprobate prin HG nr.809/1995 si art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind TVA colectata in suma de Z lei si majorari de intarziere aferente.

Societatea mentioneaza faptul ca nu s-au prezentat documente justificative organelor de inspectie fiscala care sa faca dovada exportului intrucat "*aceste documente aferente anului Z (anul realizarii exportului) au fost casate*"

iar inregistrările contabile aferente exportului "nu au fost avute în vedere de către inspectia fiscală".

In drept, potrivit art.138 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, se precizează:

"Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

*[...] d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; **ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;[...]**"*

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată stipulată la articolul din legea fiscală mai sus precizat cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, în conformitate cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„23. (1) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 138 lit. d) din Codul fiscal, este efectuată de furnizori/prestatori și este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor intervine după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile fiscale emise înainte de această dată, **dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă. Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor pct. 50 alin. (6) din prezentele norme metodologice, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal.**"*

Mai mult, prin emiterea Deciziei nr.10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se că:

"Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la furnizori/prestatori, în baza prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării

falimentului beneficiarilor intervine după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile fiscale emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnate în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.

În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă."

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și **numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată.**

În aplicarea prevederilor art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuie avut în vedere scopul care a condus la adoptarea de către legiuitor a măsurii ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv acela de a reglementa o facilitate acordată contribuabililor care nu-și mai pot încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului prin scăderea acestor creanțe din evidența financiar-contabilă.

Organele de inspectie fiscala nu au analizat recuperarea pierderilor din creantele neincasate de la clienti, respectiv daca procedura de faliment a fost inchisa in baza unei hotararii judecatoresti definitive si irevocabile, care este valoarea inscrisa la masa creditorilor.

Ori, organele de inspectie fiscala au analizat recuperarea acestor creante neancasate prin prisma exportului efectuat de societate in anul Z si nu prin prisma recuperari creantelor.

Societatea intrucat nu a putut recupera creanta neancasata aferenta anului Z a intreprins demersuri juridice in calitate de creditoare fata de debitoarea SC Z SRL.

Astfel sunt aplicabile prevederile pct.46 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv:

*„Scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce **au fost întreprinse toate demersurile juridice, potrivit legii, pentru decontarea acestora.**”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, recuperarea creanței este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată.

Prin coroborarea articolelor de lege citate mai sus, rezultă că, recuperarea creanței se poate **daca societatea face dovada că a procedat la recuperarea creanțelor care sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani convenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, precum și că societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare**, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la acesta, se reține că, **SC Z SA** în luna Z a procedat la scoaterea din evidența a provizionului constituit în suma de Z lei întrucât contravaloarea bunurilor livrate în suma de Z lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, nu a mai putut fi încasată din cauza falimentului debitorului SC Z SRL, justificând această operațiune cu Sentința Civilă nr.Z prin care se precizează că societatea SC Z SRL, respectiv societatea debitoare a fost radiată din data de Z, **fără a prezenta o hotărâre judecătorească de închidere a procedurii de faliment, definitivă și irevocabilă** și nici alte documente din care să reiasă că **SC Z SA** s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea debitelor în conformitate cu prevederile

art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței și ale pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea contestației anexează copie după Sentința Civilă nr.Z pronunțată în data de Z de Tribunalul Z, Secția Comercială și Contencios Administrativ prin care s-a dispus închiderea procedurii reorganizării judiciare și a falimentului și radierea SC Z SRL, **cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare.**

Cu adresa nr. Z SC Z SA a transmis organelor de inspectie fiscala (nr.Z) in plus fata de documentele anexate initial la contestatie, documente conform carora:

a). Tribunalul Z a dispus **deschiderea procedurii reorganizarii** judiciare si a falimentului fata de SC Z SRL (Sentinta nr. Z);

b). SC Z SRL a formulat recurs fata de Incheierea Civila nr. Z a Tribunalului Z, prin care s-a deschis procedura reorganizarii judiciare si a falimentului fata de SC Z SRL;

c). Tribunalul Z a dispus **deschiderea procedurii falimentului** fata de SC Z SRL (Sentinta nr. Z);

d). Operatorul economic a solicitat catre Tribunalul z – Sectia Comerciala si Contecios Administrativ, antrenarea raspunderii personale a membrilor organelor de conducere ai SC Z SRL (adresa nr. Z);

e). Operatorul economic a formulat recurs la Tribunalul Z impotriva inchiderii procedurii falimentului fata de SC Z SRL (adresa nr. Z).

Este de retinut faptul ca in adresa nr.Z a SC Z SA prin care se formuleaza cererea introductiva de deschidere a procedurii falimentului asupra debitorului SC Z SRL, se specifica faptul ca se doreste recuperarea creantei in suma de Z USD reprezentand c/v marfa si penalitati de intarziere la plata intrucat scadenta era in anul Z. Aceasta valoare nu are in adresa mentiunea clara privind componenta sa.

Așadar, avand in vedere articolele de lege citate mai sus, se retine că, organul de inspectie fiscala nu a verificat daca contribuabilul poate **face dovada** că a procedat la această măsură întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani cuvenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, nu a verificat daca societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societăților debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de

Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, **să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.**

Având în vedere cele reținute și prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportandu-se doar la faptul ca societatea „*nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte efectuarea operatiunilor de export*”.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

se va desființa decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar stabilite de Activitatea de Inspectie Fiscala Regiunea Mari Contribuabili in baza raportului de inspectie fiscala nr. Z, privind TVA stabilit suplimentar de catre autoritatile fiscale in suma de **Z lei** precum si majorari de intarziere aferente in suma de **Z lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3) In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei,

cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au retinut in sarcina societati contestatoare pentru perioada Z ca obligatie fiscala de plata taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor primite de la SC Z SRL pentru chiria imobilului denumit „Z”, in conditiile in care furnizorul SC Z SRL a depus notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere la data de Z.

In fapt, in perioada Z **SC Z SA**, a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de Z lei aferenta facturilor emise de catre SC Z SRL,

reprezentand chirii "Z". Facturile au fost emise in baza contractului nr.Z, conform anexei nr.Z aflata la pagina nr.Z precum si anexelor nr.Z si nr.Z aflate la dosarul cauzei.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoare adaugata aferenta chiriei pentru perioada sus mentionata, intrucat furnizorul a depus cu intarziere, in data de Z notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.k privind Codul fiscal.

SC Z SA aduce in sustinerea contestatiei notificarea **nr.Z** prin care SC Z SRL mentioneaza faptul ca "***data de la care opteaza pentru taxare: Z***" pentru contractul nr.Z.

In drept, pentru perioada **Z** sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2), lit.k) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind scutirile pentru operațiuni din interiorul țării, care prevede:

"(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată: [...]

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.k), în condițiile stabilite prin norme."

iar pe anul 2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.e) si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Pct.38 alin.1, 3, 5 și 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la anul 2007, inclusiv, prevede:

“ 38. (1) În sensul art.141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal**, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. [...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin.(1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, **de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).**

(6) **Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.**

Prin HG nr.1579/19.12.2007, cu aplicabilitate de la 01.01.2008, pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, punctul 38 din norme se modifică și va avea următorul cuprins:

"(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]"

Având în vedere prevederile aplicabile pe perioada **Z** se reține ca pe această perioadă persoanele impozabile puteau opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor de închiriere de la data înscrisă pe notificare.

Astfel, se reține că până la data aderării dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificări până la data inspecției fiscale.

În acest sens este punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr.Z prin care se precizează: "în legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabilă pe perioada 01.03.2003 – 31.12.2006 se prevedea ca opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru închirierea de bunuri imobile se notifică organelor fiscale teritoriale și se aplică de la data înscrisă în notificare. Astfel, până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost un control al organelor fiscale care să constate că societatea în cauză nu a depus notificare până la data controlului."

Începând cu data de 01.01.2007, în aplicarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.e), din Codul fiscal precizat mai sus, pct.38 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.44/2004, precizează:

"38. (1) În sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.[...]"

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o

altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile.”

Astfel pentru anul 2007, potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2007 **opțiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.**

Începând cu 01.01.2008 pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.44/2004, precizează:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]”

Ca urmare, se reține că regimul juridic al operațiunii de taxare pe bază de opțiune prin depunerea notificării este dat de norma legală în vigoare la data efectuării operațiunii și nu norma legală în vigoare la data la care se depune notificare.

În același sens sunt și punctele de vedere exprimate de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr.Z, conform căruia:

“trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere subsecvent, din momentul efectuării operațiunii de închiriere “

și prin adresa nr.Z prin care se arată că:

“depunerea cu întârziere a notificării prevăzută la art.141 alin.3 din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era “, respectiv având în vedere prevederile pct.38 alin.1, alin.3 și alin.5 din HG nr.44/2004 care preciza expres că operațiunea de taxare

se va exercita de la data depunerii notificării sau la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Din analiza notificării nr.Z invocata de societate in contestatie rezulta ca aceasta a fost depusa in anul Z dar se refera la exercitarea optiunii incepand cu data de Z, perioada anterioara aderarii, respectiv Z si ulterioara aderarii Z.

Referitor la notificarea înregistrată la organul fiscal teritorial sub numărul Z, prin care optează pentru taxarea cu TVA a operațiunilor de închiriere prevăzute în contractul de închiriere nr.Z începând cu data de Z, se reține că deși notificarea privește operațiuni aferente anului Z, ea fiind depusă în 2009, trebuie să se țină cont de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, *întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere, subsecvent, la momentul efectuării operațiunilor de închiriere.*

Trebuie avut în vedere și faptul că în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) din Constituția României, republicată, legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile, deci nu se aplică, cu excepțiile menționate, retroactiv.

Pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidențele contabile, în baza facturilor emise de SC Z SRL, reprezentând contravaloare chirie, în perioada anului Z, societatea contestatoare **trebuie sa faca dovada deținerii notificării**, în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.38 alin.3 și 6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Fata de prevederile legale de mai sus rezulta ca pe anul 2007 **opțiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare** iar incepand cu anul 2008 opțiunea **se va exercita de la data înscrisă în notificare iar depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.**

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA de la data emiterii primelor facturi fiscale pana la data depunerii notificarii pe perioada anterioara aderarii, nu au acceptat la deducere TVA pentru care s-a depus notificarea pe anul 2007 dupa 90 de zile de la data aderarii, nu au acceptat la deducere TVA pe perioada de la data operatiunilor pana la 31.12.2007 pentru notificarea depusa in anul 2009, se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA in suma de **Z lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze acest capat de cerere in functie de cele precizate prin decizie, pentru cazurile in care s-a prezentat notificarea.

Ca urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

Referitor la majorările de întârziere în suma de **X** lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât urmează să se desfiinteze Decizia de impunere nr.Z prin care s-a stabilit TVA suplimentară pentru perioada Z – Z, se va desfiinta Decizia de impunere nr.Z și pentru acest capăt de cerere conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

4) In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z lei,

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta daca în mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă estimarii valorii materiilor prime si materialelor ce intra in costul de productie pentru produsele livrate sub pretul de productie în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca respectivele materii prime si materiale au fost achizitionate de catre contestatoare in scopul desfasurarii operatiunilor sale taxabile.

In fapt, SC Z SA a livrat in perioada Z majoritatea productiei realizate catre societatile SC Z SRL si SC Z SA, cu care societatea contestatoare este in relatii de afiliere, la preturi mai mici decat costul de productie complet.

Operatiunile economice desfasurate intre **SC Z SA** si SC Z SA s-au desfasurat in baza contractului de vanzare-cumparare nr.Z, iar cele între **SC Z SA** si SC Z SRL s-au derulat in baza contractului de comert exterior pe baza de comision nr.Z si contractelor de vanzare-cumparare nr.Z.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca tranzactiile între cele trei societati afiliate nu corespund conditiilor in care se desfasoara tranzactiile între companii independente, avand un impact negativ asupra rezultatelor financiare

ale contestatoarei si au procedat la ajustarea din punct de vedere fiscal a valorii materiilor prime, materialelor, etc achizitionate de operatorul economic, pana la nivelul veniturilor obtinute de **SC Z SA** din livrarile catre societatile afiliate SC Z SRL si SC Z SA, pe baza stabilirii costului mediu de productie.

A fost stabilita valoarea costului mediu de productie complet cumulat lei/to pentru livrarile efectuate catre SC Z SA si costului mediu de productie ex-works cumulat lei/to pentru livrarile efectuate catre SC Z SRL, pentru perioada Z, cu consecinta anularii taxei pe valoare adaugata dedusa in suma de **Z lei**, precum si majorari de intarziere aferente stabilite de organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.145 alin.1 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea sustine ca *“vanzarea in pierdere nu este considerata livrare de bunuri”* si intrucat nu exista prevederi legale prin care este obligat sa vanda la un pret care sa acopere costurile de productie in conditiile in care intre parti au fost incheiate contracte ferme pentru o perioada mare de timp, *“masura stabilita este lipsita de suport legal”*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

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

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea acestor dispozitii legale, se retine ca exercitarea dreptului de deducere ia nastere in momentul in care TVA devine exigibila daca

bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile care au legatura cu activitatea desfasurata societatea trebuie sa demonstreze ca acestea au fost utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile, **respectiv acestea intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.**

Din raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de Z lei pentru perioada Z in urma **ajustarii din punct de vedere fiscal** a valorii materiilor prime, materialelor, etc achizitionate de operatorul economic, pana la nivelul veniturilor obtinute de catre **SC Z SA** din livrarile catre societatile SC Z SRL si SC Z SA sub valoarea costului de productie.

Prin Decizia de impunere nr.Z se fac urmatoarele precizari referitoare la suma de Z lei pentru perioada Z, suma fiind obtinuta ca fiind diferenta dintre „*taxa pe valoarea adaugata colectata (mai mica), la vanzarea marfurilor si taxa pe valoarea adaugata deductibila (mai mare) la cumpararea materiilor prime, materialelor consumabile, etc, care intra in structura costului de productie al acestora.*”

Ori, masura **ajustarii din punct de vedere fiscal** a fost stabilita in baza prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, ca urmare a faptului ca **SC Z SA** nu a prezentat documente justificative care sa indice pentru fiecare sortiment de produse finite in parte, in scris pe facturile fiscale emise de catre operatorul economic, data intrarii in gestiunea depozitului a cantitatilor de Z usoara si Z grea, calculand astfel costul mediu de productie complet cumulat lei/to pentru livrarile efectuate catre SC Z SA si costul mediu de productie ex-works cumulat lei/to pentru livrarile catre SC Z SRL.

In ceea ce priveste **estimarea bazei de impunere** efectuata de organele de inspectie fiscala sunt aplicabile prevederile art.67 alin.1 si 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, care precizeaza:

“ART. 67 - Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

coroborat cu pct.65.1 si pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca estimarea se efectueaza in situatiile prezentate la pct.65.1, ori prin raportul de inspectie fiscala ce a sta la baza emiterii deciziei de impunere nu se precizeaza situatia prevazuta de lege ce a condus la estimarea valorii materiilor prime neincluse in costul de productie al produselor finite.

De asemenea, asa cum se prevede la art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, la estimare trebuie avute in vedere *”toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare”* precum si faptul ca *“estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”* ori, prin raportul de inspectie fiscala nu se face nici un fel de precizare cu privire la datele si documentele analizate si nici la elemente apropiate situatiei de fapt.

Desi organele de inspectie fiscala invoca temeiul legal de **estimare** si arata ca neadmiterea la deducere este consecinta **ajustarii din punct de**

vedere fiscal a valorii materiilor prime, materialelor achizitionate de catre operatorul economic pana la nivelul veniturilor obtinute de catre **SC Z SA** din vanzarea acestora catre, SC Z SRL si SC Z SA sub valoarea costului de productie, prin Decizia de impunere nr.Z se precizeaza ca suma de Z a fost obtinuta ca diferenta dintre taxa pe valoarea adaugata colectata (mai mica), la vanzarea marfurilor si taxa pe valoarea adaugata deductibila (mai mare) la cumpararea materiilor prime, materialelor consumabile, etc, care intra in structura costului de productie al acestora.

In vederea acordarii dreptului de deducere trebuie analizate conditiile de deducere in sensul, daca achizitiile de materii si materiale aferente obtinerii de produse finite s-au efectuat in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

Se impune necesar spre analiza daca, materiile si materialele achizitionate de catre contestatoare se regasesc in produsul finit si pe cale de consecinta au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile.

Faptul ca societatea a vandut produse finite la un pret mai mic decat costul de productie nu este suficient pentru neacceptarea la deducere a materiilor prime achizitionate si folosite in procesul de productie pentru obtinerea produsului finit.

Ori, exista contradictie intre constatările raportului de inspectie fiscala unde se precizeaza faptul ca s-a efectuat **ajustare din punct de vedere fiscal** dar prevederile legale enuntate sunt cele care stabilesc **estimarea bazei de impunere**, respectiv art.67 alin.1 si 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, iar in Decizia de impunere nr.Z la temeiul de drept in baza caruia s-a stabilit creanta de Z lei reprezentand TVA de plata se mentioneaza art.145 alin.2 lit.a si art.145 alin.10 si art.138 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ” și se va desființa partial Decizia de impunere nr. Z pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

Potrivit celor prezentate mai sus, coroborate cu prevederile legale invocate, se va desființa partial Decizia de impunere nr.Z pentru TVA în suma de **Z lei** și accesoriile aferente în suma de **Z lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste obligații fiscale în funcție de prevederile legale invocate, de cele precizate în decizie și de cele susținute de societate în contestație.

5) În ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de Z lei și majorări de întârziere aferente în suma de Z lei,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de materii prime și materiale, pentru că au fost depășite consumurile normate.

În fapt, în perioada Z în evidența contabilă a societății contestatoare au fost înregistrate cheltuieli cu materii prime, materiale, utilități, etc, în cantități mult mai mari decât cele aferente consumurilor normate necesare în procesul de producție.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de reprezentanții legali ai **SC Z SA**, respectiv “*Situația consumurilor specifice – în vederea calculării indicatorilor de performanță*” – Z, “*Situația realizării normelor de consum în luna Z*”, situații întocmite de serviciul tehnic al societății, s-au constatat depășiri foarte mari ale cantităților normate în vederea obținerii de produse finite. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prețurile din facturile fiscale de aprovizionare materii prime și utilități care trebuiau folosite pentru întocmirea celor două situații nu au fost înregistrate ca și în factura, ci s-au folosit prețuri medii care sunt în general mai mici decât cele din facturile de aprovizionare materii prime și utilități, societatea în schimb

inregistrand in contabilitatea societatii cheltuieli deductibile conform facturilor fiscale.

Organele de inspectie fiscala in urma constatarilor efectuate si avand in vedere faptul ca societatea nu a prezentat informatiile necesare, respectiv documente justificative care sa demonstreze utilizarea in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii si realizarea de venituri de catre acesta, a materiilor prime, materialelor, utilitati, etc, reprezentand depasiri ale cantitatilor normate au constatat ca aceste depasiri ale normelor de consum corespunzator materiilor prime al caror consum nu se regasesc in produsele finite realizate, nu sunt efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, prin urmare **SC Z SA** nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA in suma de Z lei, fiind incalcate prevederile art. 145, alin. 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare mentioneaza ca *“intreaga cantitate de materii prime materiale, utilitati, etc achizitionata si folosita in procesul de productie pentru obtinerea de venituri impozabile”* reprezinta cheltuiala deductibila pentru care are dreptul la deducerea TVA.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala nu cunosc modul de stabilire a normei tehnice de consum pentru care se au in vedere si *pierderile tehnologice* care au loc in procesul de fabricatie, iar normele de consum sunt aliniate la normele de consum ale grupului Z cu incadrarea in nivelul de consum din Z, documente prezentate organelor de inspectie fiscala ulterior depunerii contestatiei, respectiv cu adresa nr.Z si inaintate Directiei Generale de Solutionarea Contestatiilor cu adresa nr.Z.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care preziseaza:

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

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

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

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

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

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

Fata de prevederile legale de mai sus rezulta ca pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA aferente cheltuielilor cu materiile prime, materiale, utilitati, etc care intra in procesul de productie pentru obtinerea de produse finite, acestea trebuie sa fie utilizate si efectiv prestate in scopul operatiunilor sale taxabile, respectiv care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.

Justificarea serviciilor ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat si folosit aceste bunuri in scopul operatiunilor sale taxabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat depasiri foarte mari ale cantitatilor normate in vederea obtinerii produsului finit Z in perioada Z la materiile prime sare, amoniac si abur.

Societatea a intocmit situatii denumite „Situatia consumurilor specifice in vederea calcularii indicatorilor de performanta” care contine preturi medii stabilite de regula sub nivelul preturilor efective din facturile fiscale de aprovizionare a materiilor prime, materialelor si utilitatilor, care de altfel au fost inregistrate in contabilitatea societatii.

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

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

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

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

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de

producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentului anexat la dosarul cauzei de către societatea contestatoare, respectiv a **Documentului de referință la Z „privind normele de consum realizate în realitate de societate”**, informațiile și datele

din acest document au ca scop furnizarea de informatii si date necesare analizelor efectuate asupra **nivelelor de emisii** de gaze, emisii lichide si emisii solide (exces de gaz de la cuptoarele de var, emisii de praf, etc), **in mediul inconjurator**, folosind tehnicile posibile de obtinere a sodei calcinate, **la nivelul anului Z.**

Concluzia care se trage din Z- ul prezentat de catre operatorul economic, conform mentiunilor de la pag. Z, este ca, **acesta urmareste tehnicile de ameliorare referitoare la mediu, precum si factorii suplimentari in dezvoltarea procesului, care trebuie sa fie prioritare, grija fata de mediu pe plan local si national, trebuie sa fie controlate cu regularitate.**

SC Z SA este obligata sa detina si sa prezinte organelor de inspectie fiscala, **propriile sale norme de consum**, documente care trebuie sa cuprinda, pentru fiecare sortiment de produs finit obtinut, cantitatile tuturor materiilor prime si materialelor consumabile utilizate in consum si nu doar a celor principale, prin incercarea de a asimila datele din tabelul nr. Z al Z-ului, cu nivelurile sale de consum.

Indicatorii tehnico-economici folositi pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt marimi scalare care caracterizeaza o substanta, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atat din punct de vedere tehnic cat si economic. In aceasta categorie intra consumurile specifice si randamentele in produs.

Consumul specific teoretic reprezinta limita minima de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu tine cont de pierderile de fabricatie si de posibilitatea formarii produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei si a celorlalte resurse materiale in activitatile productive se realizeaza **numai pe baza normelor tehnice de consum.**

Norma tehnica de consum sau consum specific programat, reprezinta **limita maxima admisa** de consum pentru realizarea unui produs.

Definitia Normei de consum conform dictionarului economic este: Forma de exprimare si de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflecta cantitatea maxima de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unitati de produs sau pentru executarea unei lucrari in anumite conditii de productie - particularitatile constructive si tehnologice ale produselor etc. **Norma de consum este formata din: - consumul net sau util de materiale (Cn); - pierderi datorate**

procesului tehnologic (Pt); - pierderi netehnologice (Pnt); - materiale re folosibile rezultate in procesul tehnologic (Mrt). - materiale re folosibile rezultate in afara procesului tehnologic (Mrat). Norma de consum constituie un element de baza in construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimata astfel: $N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$.

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

La stabilirea normelor tehnice se au in vedere si **pierderile** inerente desfasurarii proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice si depind de tehnologia si tehnica de lucru aplicata.

Consumul specific real reprezinta consumul realizat in urma desfasurarii activitatii productive. De regula se calculeaza pe baza bilanturilor de materiale, fiind influentat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalatiei, nivelul de pregatire al fortei de munca.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca trebuie analizat si modul de determinare a consumurilor reale ce intra in procedeul amoniacal „care presupune ca nu toate materiile prime utilizate se regasesc in produsul final, o mare parte din acestea fiind eliminate in rezidurile rezultate ca urmare a procesului de fabricatie”, ori societatea trebuia sa detina si sa prezinte organelor de inspectie fiscala normele de consum proprii care sa aiba incluse pierderile tehnologice, ori daca aceste materii prime ce nu au fost utilizate sunt considerate perisabilitati acestea trebuiau justificate cu documente, potrivit prevederilor Normelor privind limitele legale de perisabilitate la marfuri in procesul de comercializare aprobate prin HG nr.1569/2002.

Pentru perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, unde se precizeaza:

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

Desi pentru perioada verificata in normele de aplicare a Codului fiscal nu sunt explicitate prevederile legale mai sus enuntate, totusi se retine ca incepand cu data de 01.01.2010 prin HG nr.44/2004, se prevede:

“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența

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

Asadar, in lumina textelor de lege mai sus mentionate avand in vedere faptul ca normele metodologice sunt date in aplicarea legii, facand corp comun cu aceasta si se aplica de la data intrarii ei in vigoare si faptul ca, pentru materiile prime pentru care s-au depasit normele de consum societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa reiasa indeplinirea conditiilor stipulate de lege, rezulta ca operatiunea de scoatere din gestiune a materiilor prime care depasesc normele de consum este o operatiune impozabila in sensul TVA, iar organele de inspectie fiscala in mod justificat au procedat la neadmiterea la deducere a TVA in suma de Z lei.

Se constata in acest sens, ca organele de control au stabilit legal neadmiterea la deducere a taxei pe valoare adaugata pentru perioada Z **pentru materiile prime al caror consum nu se regaseste in produsele finite realizate si care nu sunt aferente veniturilor impozabile** .

In concluzie, contestatia formulata de **SC Z SA** va fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de Z lei aferenta cheltuielilor cu materiile prime al caror consum nu se regaseste in produsele finite realizate.

Totodata, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestei taxe.

6) In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z lei,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare a instrainat deseuri reciclabile sau cladiri si alte active complete in functie de care se aplica tratamentul fiscal taxare inversa sau colectarea taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, societatea **Z SA** in data de Z a incheiat contractul de vanzare-cumparare comerciala nr.Z cu SC Z SA ce are calitatea de cumparator, privind *“vanzare deseuri reciclabile catre cumparatorul care le recupereaza prin dezafectarea capacitatilor de productie oprite”* (pct.Z din contract).

Valoarea contractului este de Z euro, iar termenul de realizare a lucrarilor este de Z luni de la inceperea lucrarilor.

SC Z SA pentru facturile emise in baza contractului de vanzare cumparare nr.Z a aplicat regimul de taxare inversa conform art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala grafice de realizare a lucrarilor semnate de **SC Z SA** si SC Z SA conform anexelor nr.Z din caietul de sarcini, fisele mijloacelor fixe care sa indice denumirea mijloacelor fixe ce au fost scoase din productie, marca acestora, numarul de fabricatie, seria, instalatiile de incalzire centrala, sanitara, electrice, deciziile consiliului de administratie care sa demonstreze propunerea de casare a acestor mijloace fixe, etc.

Organulele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a facturat catre SC Z SA suma de Z euro reprezentand contravaloare materiale principale, fara insa a prezenta documente care sa justifice modul de detinere a acestora, respectiv procese verbale de scoatere din functiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, fise de magazie, data intrari in gestiune, cantitatile tranzactionate. Deasemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea *“a predat in mod efectiv”* catre cumparator sectiile Z iar profitul **SC Z SA** ar reprezenta suma de Z euro.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **SC Z SA** datoreaza TVA in suma de Z pentru perioada Z aferent veniturilor facturate de catre societate in suma de Z lei in conformitate cu art. 128 alin.1, art.156.2 alin.2, art.157 alin.1, art.160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.10 din HG nr.44/2004.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, *“trunchiat [...]”*, *“privind aplicarea regimului de taxare normala pentru diferenta dintre valoarea livrarii cladirilor si valoarea sumelor inscrise in facturile fiscale emise pana la data de Z”*, chiar daca marfa nu a fost livrata si pretul platit pana la acea data, motiv pentru care s-a aplicat regimul de taxare invers.

Societatea mentioneaza in sustinere si faptul ca nu era necesara indeplinirea unor conditii suplimentare ulterioare pentru a opera transferul

dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, acesta, operând la momentul realizării acordului de voință, exprimat la data încheierii contractului.

In drept, potrivit prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

“Livrarea de bunuri

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

Potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare:[...]”

Pct.82 alin.10 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date în aplicarea art.160 din Codul fiscal, precizează:

“10) În cazul livrărilor de clădiri, părți de clădire sau terenuri de orice fel pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător sunt îndeplinite după data de 1 ianuarie 2008 inclusiv, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Fără să contravină prevederilor alin. (11), în situația în care formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător sunt îndeplinite de la 1 ianuarie 2005 până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, se aplică taxare

inversă, indiferent dacă factura este emisă după data de 1 ianuarie 2008 sau dacă prețul va fi plătit în rate și după această dată.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data** livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodata se stabileste cadrul legal privind regimul de taxa pe valoare adaugata pentru vanzarea cladirilor, parti de cladire sau terenuri, respectiv aplicarea regimului normal de taxa **pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv** in cazul in care **au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător sunt îndeplinite după data de 1 ianuarie 2008 inclusiv.**

Contractul de vânzare-cumpărare comerciala nr.Z încheiat între **SC Z SA**, în calitate de vânzător și SC Z SA, în calitate de cumpărător, stipulează:

La art.1 “Obiectul contractului”:

“2.1.Denumire contract – Vanzare deseuri reciclabile catre cumparatorul care le recupereaza prin Dezafectarea capacitatilor de productie oprite.

2.3 Vanzatorul se obliga sa vanda iar Cumparatorul se obliga sa cumpere deseuri reciclabile in sortimentele, cantitatile prezentate in Z”.

La art.3 “Cantitatea si valoarea contractului”:

“3.1. Produsele pe care Vanzatorul le pune la dispozitia Cumparatorului sunt cele prevazute in Z

3.2. Valoarea contractului este de Z euro”.

La art.4 “Conditii si termen de realizare”:

“4.1. Termenul de realizare a lucrarilor conform cerintelor Z

4.2. Lucrarile vor fi precedate de intocmirea graficelor de realizare, semnate de ambele parti.

4.3. Lucrarile vor incepe in maxim Z zile lucratoare de la semnarea contractului.”

La art.8 “Receptia”:

“8.2. La terminarea lucrarilor de dezafectare a fiecarei sectii de productie oprite si de ecologizare a zonelor respective, se incheie Procese verbale de receptie preliminara semnate de Executantul lucrarii, proiectant si Beneficiar.

8.3. La expirarea perioadei de garantie de Z de luni de la semnarea Procesului verbal de receptie preliminara a ultimei sectii dezafectate, se incheie Proces Verbal de receptie finala, semnat de ambele parti.”

Având în vedere aceste prevederi contractuale se reține că **SC Z SA** nu a avut intenția de a vinde ca atare clădirile din caietul de sarcini pentru realizarea de operațiuni taxabile, ci în scopul de a fi dezmembrate și dezafectate.

Valoarea contractului de vanzare - cumparare comerciala nr.Z a fost facturata in totalitate de catre **SC Z SA** catre SC Z SA in perioada Z, ultima factura fiscala fiind emisa in data de Z, in conditiile in care lucrarile de dezafectare, demolare cladiri, sortare deseuri reciclabile, etc nu erau incheiate, fapt demonstrat de procesul verbal de predare amplasament nr.Z, prin care a fost predata sectia Z.

Se reține că **SC Z SA** a înregistrat în evidența contabilă, în regim de taxare inversă, in perioada Z, conform facturilor din anexa nr.57 aflata la pagina nr.Z in dosarul contestatiei, în baza contractului mentionat mai sus, aplicând prevederile art.160 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.82 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, utilizand contul 707 „*venituri din vanzarea marfurilor*” fara a fi efectuate articole contabile care sa presupuna incarcari si descarcari ale gestiunii de marfuri.

Centralizatorul nr.Z anexat contractului de vanzare cumparare comerciala nr.Z prezinta “*tabel cu lucrarile si termenele de executie pentru dezafectarea, dezmembrarea si demolarea obiectivelor Z*”, unde data inceperii lucrarilor este Z cu finalitate Z, demonstreaza faptul ca prevederile contractului nu au fost respectate cu toate ca acesta a fost facturat si platit.

Anexele mentionate in contract sunt nesemnate si nestampilate de vele doua parti ale contractului, respectiv **SC Z SA** si SC Z SA

Societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei documente care care sa justifice facturarea “*c/v materiale principale*”, respectiv procese verbale de scoatere din functiune a mijloacelor fixe, de declarare a unor bunuri materiale, fise de magazie avize de insotire a deseurilor reciclabile din incinta unitatii conform contractului.

In baza OUG nr.16/2001 sunt prevazute urmatoarele grupe de deseuri industriale reciclabile:

“ANEXA 1

GRUPE
de deseuri industriale reciclabile

Deșeuri metalice feroase

Deșeuri metalice neferoase

Deșeuri de hârtii-cartoane

Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)

Deșeuri de mase plastice

Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)

Deșeuri textile”

De asemenea in conformitate cu Ordinul nr.265/2001 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de colectare a deșeurilor industriale reciclabile de la persoane fizice și a Normelor privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deșeurilor industriale reciclabile, precizeaza la art.17 urmatoarele:

“ (1) **Deținătorul va preda deșeurile industriale reciclabile agenților economici specializați, autorizați pentru valorificare, prin act de transmitere a proprietății încheiat în condițiile legii, pe baza documentelor de proveniență, conform art. 5 lit. c) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001, aprobată și modificată prin Legea nr. 465/2001.**

(2) **Deținătorul va anexa la documentele de însoțire a mărfii și documentul de proveniență a deșeurii, prin care se face dovada că el a rezultat din activitatea proprie a agentului economic, și anume: prin procesul de producție, prin activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de utilaje și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casări de mijloace fixe, obiecte de inventar, ambalaje etc.**

(3) **Prin documente de proveniență, conform art. 5 lit. c) din ordonanță, se înțelege:**

a) fișa de magazie a gestiunii de deșeuri, semnată și ștampilată de directorul agentului economic - pentru deșeurile rezultate din procesele de producție, din activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de piese și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casări de obiecte de inventar, ambalaje etc.;

b) **procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe** (cod 14-2-3/Aa), semnat și ștampilat de directorul agentului economic;

c) **procesul-verbal de declasare a unor bunuri materiale** (cod 14-2-3/Aa), semnat și ștampilat de directorul agentului economic.

(4) **Agenții economici specializați, autorizați pentru valorificarea deșeurilor industriale reciclabile, sunt obligați să solicite deținătorilor, la cumpărare, documentele de proveniență menționate la art. 17 alin. (3) din norme pentru deșeurile predate.**”

Avand in vedere prevederile de mai sus, se retine faptul ca bunurile pentru care se aplica masurile de simplificare sunt deseurile si resturile de metale feroase si neferoase, materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora si material lemnos, bunuri pentru care societatea trebuie sa detina **documentele de provenienta a acestora.**

Societatea contestatoare nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei graficele de realizare a lucrarilor de dezmembrare, dezafectare, fisele mijloacelor fixe demolabile, procesele verbale de receptie preliminara a sectiilor dezafectate pentru punerea in aplicare a obiectului din contractul de vanzare cumparare comerciala nr.Z, documente care sunt prevazute a fi intocmite conform art.Z din contract.

Concluzia organelor de inspectie fiscala este sustinuta si de faptul ca in esenta s-au vandut cladirile, **sectiile Z, adica active complete conform proceselor verbale de predare amplasament din data de Z,** operatiune economica care nu se incadreaza incepand cu data de 01.01.2008, in prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de afirmatia contestatoarei potrivit careia nu era necesara indeplinirea unor conditii suplimentare si ulterioare pentru a opera transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator se retine ca indeplinirea exacta a obligatiilor asumate prin contractul de vanzare-cumparare nr.Z se impune partilor intocmai ca legea, respectivele obligatii fiind imperative si nu facultative.

Se retine ca efectul imediat al oricarui contract este acela de a da nastere unor drepturi si obligatii, astfel fiind determinata puterea obligatorie a contractului.

Potrivit art.1294 din Codul Civil *“Vânzarea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.”*, iar prin contractul de vanzare-cumparare, vanzatorul transmite cumparatorului un drept asupra unui bun, in

speta **SC Z SA** se obliga sa vanda prin dezafectarea capacitatilor de productie oprite deseuri reciclabile catre SC Z SA, in schimbul unui pret.

Se retine ca potrivit art.1313 din Codul Civil "*Vânzătorul are două obligații principale, a preda lucrul și a răspunde de dânsul.*", vanzatorul, in speta **SC Z SA**, are obligatia principala predarea lucrului, in speta a deseurilor reciclabile obtinute prin dezafectarea utilajelor, retelelor tehnologice, prin demolarea cladirilor si a celorlalte obiecte aferente sectiilor iar organele de inspectie fiscala au constata ca **SC Z SA** a predat SC Z SA cladiri, active complete, respectiv sectiile Z, astfel cum rezulta din documentele de la dosarul cauzei.

Se retine ca potrivit pct.Z din Contractul de vanzare-cumparare mai sus precizat, principalele lucrari necesare pentru realizarea obiectivului, adica pentru livrarea deseurilor, sunt dezafectarea utilajelor, a retelelor tehnologice, demolarea cladirilor si a celorlalte obiecte eferente sectiilor iar societatea contestatoare a predat catre cumparator cladiri, active complete si nu deseuri reciclabile, asa cum se prevede in contractul de vanzare-cumparare nr.Z, acesta operatiune economica nefiind incadrata in prevedrile art.160 din Legea nr.571/2003 privin Codul fiscal.

Totodata, se retine ca potrivit art.969 din Codul Civil, *Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.coroborat cu cele ale art.970 din acelasi act normativ Convențiile trebuie executate cu bună-credință. Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-însele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa.*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal incheiat, de la care partile nu se pot sustrage.

Se retine ca principiul de drept "*pacta sunt servanda*" care constituie principiul obligativitatii contractului intre parti prevazut de art.969 din Codul Civil, consfinteste respectarea contractelor si executarea exacta a obligatiilor asumate prin acestea.

De asemenea, se retine ca potrivit doctrinei, contractul are drept efect nasterea obligatiei, in speta vanzarea deseurilor reciclabile, iar executarea exacta a acesteia, in speta, predarea deseurilor prin dezafectarea utilajelor, demolarea cladirilor, etc, constituie scopul in vederea caruia partile au incheiat respectivul contract, astfel incat daca executarea obligatiei asumate prin incheierea contractului nu se efectueaza intocmai, scopul contractului nu se indeplineste.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la

colectarea TVA în sumă de **Z lei** aferentă veniturilor facturate pentru perioada **Z** cu referire la contractul vanzare cumparare comerciala nr.Z.

Pe cale de consecință se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru acest căpăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **Z lei** aferente aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **SC Z SA**, aceasta datorează și suma de **Z lei** cu titlu de majorări de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**, drept pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

7) Referitor la suma de Z lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata – Z lei
- impozit pe venit persoane nerezidente – Z lei,
- impozitul din salarii – Z lei,
- contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale – Z lei.

cauza este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr Z in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr.Z, pentru perioada Z, reiese ca **SC Z SA** datoreaza la bugetul de stat taxa pe valoare adaugata in suma de Z lei aferent anului Z, impozit pe venit persoane nerezidente in suma de Z lei pentru perioada Z, impozitul pe veniturile din salarii in suma de Z lei pentru perioada Z, contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate in suma de Z lei pentru perioada Z, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale suma de Z lei pentru perioada Z si accesoriile aferente.

Organele de inspectie fiscala au constatat abateri de la prevederile legale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adugata, impozitul pe venit persoane nerezidente, impozitul din salarii, contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Prin contestatia formulata **SC Z SA** se refera la “*taxa pe valoare adaugata suplimentara de plata in quantum de Z lei si majorari de intarziere de Z lei [...]*” cu precizarea “*sa dispuneti anularea partiala a deciziei de impunere nr.Z din data de Z*” dar se solicita in acelasi timp si “*solicitam pe acesta cale in PRINCIPAL sa desfiintati in intregime acetate administrative fiscale atacate ca nelegale*”.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.206 alin.1 lit c si d si alin.2 din Ordonanta nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, , care precizeaza:

“*ART. 206 - Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

“*Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării*”.

Fața de aceste dispozitii legale se reține că societatea, deși contestă Decizia de impunere nr.Z prin care sunt stabilite obligatii fiscale in suma totala de Z lei si accesoriile aferente in suma de Z lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita de organele de inspectie fiscala in suma de Z lei si accesoriile aferente in suma de Z lei a fost tratata la pct.Z - din contestatie, in concluzie pentru diferenta de Z lei si accesorii in suma totala de Z lei societatea nu aduce nici un fel de motivații referitoare taxa pe valoare adăugată stabilita suplimentar in suma de Z lei, impozit pe venit persoane nerezidente in suma de Z lei, impozitul pe veniturile din salarii in suma de Z lei, contributi datorate la asigurari sociale, fondul de somaj si asigurari sociale de sanatate in suma de Z lei, fondul de garantare pentru plata creantelor salariale suma de Z lei si accesoriile aferente acestor obligatii suplimentare stabilite in suma totala de Z lei.

Avand in vedere cele retinute anterior precum si principiului de drept *actori incubit probatio* (sarcina probei revine autorului reclamatiei), contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru suma totala de Z lei si accesoriile aferente in suma de Z lei.

8) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.Z, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Consultatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite si taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta.

În fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.Z organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina **SC Z SA** inregistrarea in evidenta contabila privind diminuarea pierderii fiscale, completarea si depunerea la organul fiscal competent a declaratiilor rectificative pentru declaratiile recapitulative privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri pentru perioada Z, reinregistrarea capitalului social subscris, inregistrarea de capitaluri proprii negative pentru perioada Z.

În drept, potrivit art.209 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este competenta sa solucioneze *“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală[...].”*

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa nr.2 Instructiuni de completare a formularului “Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, prevede:

*“1. 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. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**”*

Intrucat masurile stabilite in sarcina **SC Z SA** prin Dispozitia de masuri din data de Z nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei,

fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

coroborat cu pct.5.2 din OPANAF nr.519/2005 conform caruia:

“ 5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Prin urmare pentru acest capat de cerere dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei Generale Z– Activitatea de Administrare Fiscala in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

9. Referitor la contestarea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.Z

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. Z, în condițiile în care contestatia nu este motivata pentru acest capăt de cerere.

În fapt, societatea contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. Z.

Nici prin contestația nr.Z societatea nu motivează în nici un fel, nu aduce nici un argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. Z.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

*c) **motivele de fapt și de drept** ,*

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se retine ca societatea, deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. Z, nu aduce nici un argument de fapt sau de drept referitor la acest act administrativ fiscal, motiv pentru care contestația **SC Z SA** va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.46, art.67, art.205, art.206 alin.1 lit.c și d și alin.2, art.207, art.209 alin.1 și 2, art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.128 alin.1, alin.4 lit.d, art.138 lit.d, art.141 alin.2 lit.k și alin.3 și lit.e , art.145 alin.1 și 2, art.160 din Legea nr. 571/2003 republicată, pct.23 alin.1, pct.38 alin.1, 3, 5 și 6, pct.45 alin.4, pct.82 alin.10 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 76 alin.1 pct.3 din Legea nr.85/2006, Legea nr.64/1995, HG nr.1579/2007, pct.65.1 și pct.65.2 din HG nr.1050/2004, OUG nr.16/2001, art.17 Ordinul nr.265/2001, Decizia Comisiei fiscale centrale nr.10/02.12.2004, pct.46 ordinul nr.1753/2004, art.15 alin.2 din Constituția României, pct.127, 130, 132 și 133 din ordinul nr.1752/2005, art.969, 1294 și 1313 din Codul Civil, pct.12.1 lit.b, pct.5.2 și 2.4 din OPANAF nr.519/2005, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC Z SA** împotriva deciziei de impunere nr. Z emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z pentru suma totală de **Z lei** reprezentând:
 - Z lei – taxa pe valoarea adăugată,
 - Z lei – accesorii taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC Z SA** împotriva deciziei de impunere nr. Z emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z pentru suma totală de **Z lei** reprezentând:

- Z lei – taxa pe valoarea adaugata,
- Z lei – accesorii taxa pe valoarea adaugata,
- Z lei – impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente;
- Z lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente;
- Z lei – impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- Z lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor,
- Z lei – contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator,
- Z lei – contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei individuala de asigurarii sociale retinuta de la asigurati,
- Z lei - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator,
- Z lei - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator,
- Z lei – contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati,
- Z lei – contributia pentru asigurari de somaj datorata de angajator,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de somaj datorata de angajator,
- Z lei – contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati,
- Z lei – contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator,
- Z lei – contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,
- Z lei – majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

3. Desfiintarea deciziei de impunere nr. Z emisă de Direcția Generală Z– Activitatea de Inspecție Fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z pentru suma totala de **Z lei** reprezentand:

- Z lei – taxa pe valoarea adaugata,
- Z lei – accesorii taxa pe valoarea adaugata

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

4. Transmiterea contestației formulata de societate impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.Z organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Z– Activitatea de Inspectie Fiscala, spre competenta solutionare.

5. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC Z SA** împotriva Deciziei nr.Z privind nemodificarea bazei de impunere.

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