



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
cod poștal 410 519, Z
Tel : 0259 433 056
Fax : 0259 435 209

DECIZIA Nr. din2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din Z
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor
sub nr. Z

Directia Generala a Finantelor Publice Bihor a fost sesizata de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr. Z cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din Z impotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si Raportul de inspectie fiscala nr. Z, privind respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei si plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentand:

- Z lei - taxa pe valoarea adaugata;
- Z lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z, completata cu documente prin adresele inregistrate sub nr. Z si nr. Z, fiind repartizata Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

De precizat este faptul ca, avand in vedere suma contestata, organele emitente ale actului administrativ atacat au transmis spre solutionare dosarul cauzei Directiei Generale de Solutionare a

Contestatiilor – Bucuresti, acesta fiindu-ne restituit noua spre solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. Z si a Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emise de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z, SC "Z" SRL din Z aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila

- **sustine ca taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta chiriei** facturate de SC "I" SRL proprietarul spatiului de productie in care isi desfasoara activitatea este deductibila si anexeaza la dosarul contestatiei Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor, prevazuta la art. 141 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z, notificare care are un efect retroactiv de la data inscrisa in document, potrivit prevederilor pct. 38 alin.(3) din Hotararea Guvernului nr. 1.579/ 2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004;

- mentioneaza ca a dedus in mod eronat de doua ori taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei (Z lei) inscrisa in factura fiscala nr. Z emisa de SC "C" SRL pe care nu o contesta.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata

2.1 - **arata ca taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei colectata de organele de control** pentru "lipsa documentelor justificative" la livrarile intracomunitare de bunuri este compusa din 3 componente, si anume:

a) operatiunile reprezentand livrari intracomunitare de produse finite pentru care taxa pe valoarea adaugata colectata este in suma de Z lei si este constituita dintr-o parte care se refera la livrari intracomunitare pentru care locul de destinatie din documentul de transport (CMR) nu este acelasi cu adresa clientului/ beneficiarului livrarii, si o alta parte se refera la operatiuni reprezentand livrari intracomunitare de bunuri transportate cu alte mijloace de transport decat cele rutiere (pe calea

aerului) si o alta parte este aferenta unor operatiuni pentru care are documente de transport in copii;

- precizeaza ca in ceea ce priveste livrarile intracomunitare pentru care locul de destinatie din documentul de transport (CMR) nu este acelasi cu adresa clientului, nu exista nici o prevedere legala care sa mentioneze ca scutirea de taxa se aplica doar in situatia in care se dovedeste printr-un document de transport ca bunurile au ajuns in statul membru al cumparatorului sau la adresa exacta a clientului final, ci doar ca "bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru";

- considera ca au respectat prevederile din Ordinul ministrului economiei si finantelor nr. Z pentru livrarile intracomunitare de bunuri transportate cu alte mijloace de transport decat cele rutiere, respectiv pe calea aerului pentru ca societatea detine documente din care rezulta ca bunurile au fost transportate din Romania in alte state membre, expediate prin curier expres (TNT, DHL, etc.), fiind vorba de documentul de transport aerian numit "airwaybill" emis de compania de transport aerian, existand si posibilitatea urmaririi electronice a bunurilor pana la destinatie;

- sustine ca referitor la livrarile intracomunitare pentru care documentul de transport a fost prezentat in copie, sunt respectate si in acest caz prevederile Ordinului ministrului economiei si finantelor nr. 2.421/ 2007, deoarece actul normativ nu precizeaza ca documentul de transport trebuie sa fie in original, iar existenta copiei atesta in esenta si existenta originalului, in prezent societatea facand demersurile necesare pentru a intra in posesia documentelor de transport in original sau copii conforme cu originalul, dar si ca refuzul de a aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata duce la incalcarea principiului neutralitatii taxei in raport cu ceilalti furnizori care efectueaza livrari intracomunitare si care avand exemplarul original nu vor fi niciodata obligati sa plateasca taxa pe valoarea adaugata pentru acest fel de operatiuni;

- arata ca detine si dovezi alternative, respectiv facturile de livrare a produselor finite platite de catre clientii finali ca dovada faptului ca bunurile au fost livrate si plata facturilor de transport catre societatile transportatoare, fapte necontestate de organele de control;

- b) livrari de bunuri care sunt expediate la clientul final din alt stat membru decat Romania pentru care taxa pe valoarea adaugata este de Z lei, sustine ca nu sunt livrari intracomunitare de bunuri, astfel cum gresit au fost apreciate de organele de control, ci operatiuni "neimpozabile in Romania" si argumenteaza cu faptul ca aceste livrari sunt efectuate dintr-un stat membru (Spania) altul decat Romania, unde au fost supuse unor operatiuni de procesare (prelucrare prin aschiere), produsele finite fiind expediate in prima faza in Spania, dupa care sunt expediate din Spania la clientul final din alt stat membru (Germania) si

invoca in acest sens prevederile art. 128 alin.(9) si art. 132 din Codul fiscal;

c) prestari de servicii de procesare (manopera) catre firma H cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Z lei, considera ca fac exceptie de la regula generala in care serviciile de procesare sunt impozabile la locul unde au fost prestate efectiv, in situatia in care face dovada ca bunurile obtinute de societate sunt expediate sub o forma sau alta in afara Romaniei si in alt stat membru al Uniunii Europene si beneficiarul serviciilor (H) a furnizat un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA din alt stat membru decat Romania (de exemplu: Spania), atunci serviciile prestate devin "neimpozabile in Romania", intrucat locul impozitarii acestora este statul membru care a atribuit acest cod;

- sustine ca societatea detine documentele de transport in copii conforme cu originalul si a obtinut de la clientul sau, firma H, confirmari in scris, semnate si stampilate in original, care atesta transportul bunurilor obtinute in urma operatiunilor de procesare in alt stat membru (Germania), unde este sediul beneficiarului serviciilor de procesare.

2.2. - precizeaza cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei ca, nu s-a acordat societatii pe perioada controlului fiscal dreptul de a corecta facturile fiscale nr. Z in valoare de Z lei si nr. Z in valoare de Z lei emise catre beneficiarul unor livrari intracomunitare RA R GmbH care contin un cod invalid de platitor de TVA, pentru care a cerut in scris clientului sa fie informata privind codul de TVA al acestuia din Germania si a primit adresa oficiala, depusa si in traducere, din care rezulta ca noul cod este Z, pe care l-a verificat cu privire la valabilitate.

2.3. - mentioneaza ca privind taxa pe valoarea adaugata aferenta minusurilor constatate la inventar in suma de Z lei, organele de inspectie fiscala au omis sa dispuna si inventarierea productiei in curs de executie fapt ce a generat unele diferente intre stocul faptic si stocul scriptic la data de Z;

- sustine ca societatea a analizat in detaliu Sistemul informatic de prelucrare automata a datelor pentru gestiunea stocurilor (SIS) si a identificat ca atat in evidenta contabila, cat si in SIS exista erori materiale care includ greseli matematice, greseli de aplicare a politicilor contabile, ignorari si interpretari gresite ale evenimentelor, urmand sa fie dispusa refacerea SIS, evidenta corecta si separata a produselor finite, a celor primite spre prelucrare, inventarul faptic al productiei in curs de executie, etc., precum si inregistrarea in contabilitate a diferentelor constatate si efectuarea corectiilor care au avut ca efect denaturarea rezultatului financiar.

In consecinta, solicita anulara Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, a Raportului de inspectie fiscala nr. Z si a Dispozitiei de masuri nr. Z, pentru taxa pe valoarea adaugata constatata si majorarile de intarziere stabilite.

II. Urmare a solicitarii la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei din decontul pe luna iulie 2008 inregistrat sub nr. Z si in suma de Z lei din decontul pe luna august 2008 inregistrat sub nr. Z, prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. Z, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z au constatat urmatoarele:

1. Taxa pe valoarea adaugata deductibila

In luna 2008 societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta facturilor fiscale nr. Z si nr. Z reprezentand contravaloarea chiriei facturate de SC "I" SRL, intrucat aceasta nu a prezentat in timpul controlului notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere, depusa la organul fiscal conform prevederilor pct. 38 alin.(3) din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004.

Totodata, in luna 2008 societatea a dedus de doua ori taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei (Z lei) inscrisa in factura fiscala nr. Z emisa de SC "C" SRL.

2. Taxa pe valoarea adaugata colectata

In perioada2007 -2008, perioada reverificata in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor de scutire de taxa pe valoarea adaugata fiind inscrisa la randul 12 "Regularizari" din decont, SC "Z" SRL a inregistrat livrari de marfuri in state membre UE in suma totala de Z lei, taxa pe valoarea adaugata aferenta fiind in suma de Z lei, din care pentru operatiuni de livrari intracomunitare corespunzand unei taxe in suma de Z lei a prezentat documentele justificative (CMR) de transport, iar pentru celelalte operatiuni nu a putut prezenta documentele care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, organele de control procedand la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei (anexele 1a).

De asemenea, in perioada2008 societatea a inregistrat livrari de marfuri in statele membre UE fara a prezenta documente justificative care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru pentru marfuri in valoare de Z lei, pentru

care organele de control au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de 381.535 lei (anexa 1).

In lunile 2008 societatea a livrat produse in valoare de Z lei in baza facturilor fiscale nr. Z si nr. Z catre RA R GmbH din Spania, client care nu a comunicat un cod valabil de taxa pe valoarea adaugata, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei in suma de Z lei.

Organele de control au constatat si ca SC "Z" SRL nu a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului pe anul 2007 si au dispus efectuarea inventarierii la gestiunile de materii prime si produse finite, ocazie cu care a rezultat la data de Z un minus in gestiune la materii prime in suma de Z lei si la produse finite in suma de Z lei pentru care au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei.

In baza celor constatate, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma totala de Z lei (Z lei + Z lei + Z lei + Z lei + Z lei) si ca urmare, au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei solicitata (Z lei din decontul pe 2008 + Z lei din decontul pe 2008), stabilind de plata in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei (Z lei + Z lei).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente in suma de Z lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "Z" SRL are sediul in Z, str. Z nr. Z, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Bihor sub nr. Z si are codul de identificare fiscala Z.

Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. Z, s-a stabilit de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z lei.

De fapt, potrivit constatarilor efectuate, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la rambursare taxa pe valoarea adaugata din deconturile cu sume negative pe lunile iulie si august 2008 prin neacordarea dreptului de deducere a taxei in suma de Z lei si prin stabilirea obligatiei de a colecta TVA pentru livrari intracomunitare de marfuri efectuate in perioada2007 -2008 catre state membre UE nejustificate cu documente in suma de Z lei si minusurile in gestiunile de materii prime si produse finite constatate la inventariere in suma de Z lei.

Contestatia se analizeaza si se solutioneaza avand in vedere motivele de fapt si de drept invocate de contestatoare si dovezile aduse de aceasta pentru sumele si partile din actele administrative atacate, in raport de sustinerile partilor si dispozitiile legale invocate de acestea.

In drept, sunt prevederile art. 206(1) si 213(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza, [...].

Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.** Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizari."

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere

Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa se pronunte daca SC "Z" SRL are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei inscrisa in facturile reprezentand chiria platita pentru un spatiu in care isi desfasoara activitatea, in conditiile in care societatea prezinta notificarea depusa la organul fiscal privind optiunea proprietarului de a aplica regimul de taxare.

Organele de control au considerat ca SC "Z" SRL a dedus nejustificat in luna 2008 taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei inscrisa in facturile fiscale nr. si nr. Z emise de SC "I" SRL din Z reprezentand contravaloarea chiriei aferenta unui spatiu in care societatea desfasoara activitate, pe motiv ca nu poate prezenta documentul din care sa rezulte ca firma proprietara a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere.

Ulterior, contestatoarea depune la dosarul contestatiei, in copie, notificarea facuta de SC "I" SRL la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z prin care aceasta opteaza pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de Z.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 141 alin.(2) lit. e) si alin.(3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se mentioneaza:

"Art. 141. Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii.

[...]

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

[...]

e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul de bunuri imobile cu urmatoarele exceptii:

[...]

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin.(2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme.",

completate cu dispozitiile pct. 38(3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care mentioneaza:

"(3) **Optiunea** prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prevazut in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si **se va exercita de la data inscrisa in notificare**. O copie de pe notificare va fi transmisa clientului. **Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.**"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, persoanele impozabile pot opta pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile printr-o notificare depusa la organul fiscal competent, iar depunerea cu intarziere a notificarii nu anuleaza dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare de la data inscrisa in notificare, documentul fiind transmis in copie si clientilor pentru justificarea dreptului acestora de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Asadar, intrucat SC "Z" SRL din Z a prezentat notificarea depusa in data de Z la organul fiscal de catre proprietara spatiului inchiriat, privind optiunea acesteia de taxare a inchirierilor incepand cu data de Z, rezulta ca de la data mentionata contestatoarea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Prin urmare, potrivit considerentelor mentionate, contestatia urmeaza sa fie admisa pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de Z lei.

De asemenea, in luna 2008 societatea a dedus de doua ori taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta facturii fiscale nr. Z emisa de SC "C" SRL, dupa cum, in cuprinsul contestatiei formulate recunoaste acest fapt si nu contesta aceasta suma.

2. Taxa pe valoarea adaugata colectata

2.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de Z lei, Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa se pronunte asupra legalitatii masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala privind colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei pentru livrari intracomunitare de piese de aluminiu turnate efectuate de

SC "Z" SRL in perioada2007 -2008, in conditiile in care contestatoarea depune la dosar documente in vederea justificarii scutirii de taxa sau privind incadrarea operatiunilor ca neimpozabile care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala.

Pe de o parte, din analiza continutului actelor administrative fiscale contestate, **se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC "Z" SRL din Z a efectuat livrari de bunuri catre state membre UE** fara sa prezinte in timpul controlului documente justificative (CMR) care sa ateste transportul bunurilor din Romania in alte state membre, taxa pe valoarea adaugata aferenta fiind in suma de Z lei (Z lei pe perioada reverificata2007 -2008 + Z lei pe perioada 2008), dupa cum rezulta din anexele 1 si 1a la Raportul de inspectie fiscala nr. Z.

Pe de alta parte, fata de cele stabilite de organele de inspectie fiscala, **contestatoarea sustine ca nu toate operatiunile sunt livrari intracomunitare pentru care trebuie justificata scutirea de taxa pe valoarea adaugata**, ci acestea se impart in functie de natura lor, astfel: livrari intracomunitare de produse finite (anexa nr. 9 la contestatie) pentru care taxa pe valoarea adaugata colectata este in suma de Z lei, livrari de bunuri expediate la clientul final din alt stat membru decat din Romania cu taxa in suma de Z lei pentru care locul livrarii de bunuri nu este Romania, produsele finite fiind expediate in prima faza in Spania pentru a fi supuse unor operatiuni de procesare, dupa care sunt expediate din Spania clientului final din alt stat membru (anexa nr. 10a si 10b la contestatie), precum si prestari de servicii de procesare (manopera) catre firma H potrivit facturii nr. Z (anexa nr. 11) neimpozabile in conditiile in care prezinta un cod valabil de TVA al beneficiarului, pentru care organele de inspectie fiscala au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei.

De asemenea, societatea sustine ca nu pentru toate livrarile de bunuri trebuie prezentate CMR-uri pe motiv ca o parte din livrari au fost facute cu alte mijloace de transport decat cele rutiere (ex: pe calea aerului), precum si ca pentru o alta parte a prezentat copii ale documentelor de transport.

In sustinerea anularii actelor administrative atacate, pentru capitolul privind taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, SC "Z" SRL a depus cu adresele nr. Z si nr. Z in completare la contestatie, la cererea organelor de control, facturi si bonuri de livrare, documente de transport - CMR in copii si in diferite formate, confirmari in scris primite de la clienti, dovezi ale incasarii contravalorii produselor de la clienti, contractele de subcontractare incheiate cu firmele Y-Spania si T din Spania, facturi de stornare din data de Z si facturi din data de Z, precum si autofacturi din data de Z (pag. Z din anexele la contestatie), care nu au fost analizate si

avute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata.

2.1.1. De mentionat este faptul ca, **in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei** (Z lei + Z lei + Z lei) aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate cu 3 facturi din luna iulie 2008, respectiv factura nr. Z in valoare de Z lei, nr. Z in valoare de Z lei si factura nr. Z in valoare de Z lei, societatea depune la dosarul contestatiei documentele de transport international (CMR) care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru (Germania), fapt subliniat si acceptat in totalitate de organele de inspectie fiscala prin referatul privind propuneri de solutionare a contestatiei.

Prin urmare, intrucat pentru livrarile intracomunitare de bunuri in valoare totala de Z lei efectuate cu facturile nr. Z si nr. Z din 2008 contestatoarea justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata, rezulta ca pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de Z lei, contestatia urmeaza sa fie admisa.

2.1.2. Referitor la **taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei** (Z lei TVA colectata - Z lei TVA admisa), se retine ca, asa cum am aratat mai sus, contestatoarea sustine ca inafara de livrari intracomunitare de produse efectuate cu mijloace de transport rutier sau pe calea aerului, a mai efectuat si servicii de procesare (manopera) sau a expedit produsele pentru realizarea unor faze de productie in alte state din UE si apoi clientilor finali, operatiuni scutite sau neimpozabile in Romania fapt de care organele de control nu au tinut cont.

Din raportul de inspectie fiscala nu reiese ca organele de control au analizat operatiile economice desfasurate de societate dupa natura si tipul acestora, din punct de vedere al incadrarii lor fiscale diferite daca este cazul, ci s-au limitat doar sa consemneze ca "a efectuat livrari de marfuri in statele membre UE fara a prezenta documente justificative care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru", considerandu-le pe toate livrari intracomunitare de bunuri.

De asemenea, nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de SC "Z" SRL in sustinerea contestatiei pentru justificarea operatiunilor desfasurate in vederea stabilirii situatiei reale privind taxa pe valoarea adaugata.

In drept, la art. 143 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

" Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrari intracomunitare si pentru transportul international si intracomunitar.

[...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia:

1. livrarilor intracomunitare efectuate de o intreprindere mica altele decat livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi;
2. livrarilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, conform prevederilor art. 152".

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale art. 10 alin.(1) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹, din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, anexa la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2.222/ 2006, modificat prin Ordinul ministrului economiei si finantelor nr. 2.421/ 2007, unde se mentioneaza ca:

"Art. 10.(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru;

si, dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/ comanda de vanzare/ cumparare, documentele de asigurare."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile intracomunitare de bunuri efectuate din Romania catre o persoana din alt stat membru UE care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, justificate pe baza facturii fiscale de livrare si a documentului care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Organele de inspectie fiscala nu au facut analiza documentelor de transport prezentate, nu rezulta care au fost motivele pentru care o parte din acestea nu au fost acceptate, care sunt livrarile expediate pe calea aerului si daca pentru acestea au fost prezentate documente, daca au fost situatii in care locul de destinatie al produselor nu este acelasi cu adresa beneficiarului final si temeiul de drept pentru neacceptarea documentelor de justificare in astfel de cazuri, daca au avut sau nu in vedere si alte documente inafara de CMR in format tipizat (ex.: factura

nr. Z cu CMR aferent, facturile nr. Z, Z, etc. cu documente de transport emise de transportatorul R in format electronic).

De asemenea, nu rezulta ca ar fi analizat operatiunile in cauza din punct de vedere al locului de livrare si de prestare a serviciilor, respectiv daca acesta este considerat a fi in Romania pentru fazele de procesare efectuate in alte state din UE si apoi expediate clientului final sau pentru manopera prestata de contestatoare pentru produse finite obtinute in alte state membre.

In sensul acesta, la dosar exista contracte de subcontractare incheiate cu firmele Y si T, ambele din Spania (pag. 5 - 12 anexe la contestatie, depuse si in traducere legalizata), asupra carora organele de inspectie fiscala nu si-au exprimat niciun punct de vedere in actele administrativ fiscale incheiate, sau motivul pentru care nu au fost luate in considerare, precum si facturi de livrari, facturi de stornari de livrari si autofacturi din2008 cu CMR-uri privind transportul din Romania in statul membru al subcontractantului.

In legatura cu prestarile de servicii constand in lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale, acestea sunt impozabile, ca regula generala, la locul unde sunt prestate, iar prin exceptie de la regula de baza, in statul membru al beneficiarului prestatilor, daca acesta a comunicat un cod valabil de TVA, potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru prestarile de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

[...]

h) locul unde sunt prestate serviciile, in cazul urmatoarelor servicii:

[...]

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum si lucrarile efectuate asupra acestora. Prin exceptie, se considera ca aceste servicii au loc:

- in statul membru care a atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA, in cazul in care aceste servicii sunt prestate unui client care ii comunica prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritatile competente dintr-un stat membru, altul decat cel in care se presteaza efectiv serviciile, [...].”

In aceste conditii, avand in vedere sustinerile SC “Z” SRL si documentele depuse la dosarul cauzei si tinand seama de faptul ca organele de control doar au mentionat foarte succint si la modul general in raportul de inspectie contestat ca societatea nu a prezentat “documente justificative care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alte state membre” si “nu s-au prezentat CMR”, rezulta

ca nu se poate retine ca au analizat, pe baza de documente, daca operatiunile sunt sau nu impozabile in Romania, daca acestea constituie livrari de bunuri sau au fost efectuate si prestari de servicii, in functie de etapele procesului de fabricatie in care acestea au avut loc, din Romania catre clientul final.

Ca atare, in conformitate cu prevederile art. 213 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: "In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se va face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.", motiv pentru care **organele de solutionare a contestatiei nu se pot antepunuta privind taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de Z lei, mai inainte de a se pronunta intr-un fel sau altul organele de inspectie fiscala.**

Prin urmare, potrivit considerentelor aratate privind incadrarea legala a operatiunilor efectuate ca impozabile sau neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, **Directia Generala a Finantelor Publice Bihor nu se poate investi cu solutionarea cauzei in ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei.**

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de Z lei, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor efectua o noua verificare, urmand sa reanalizeze cauza tinand seama de documentele prezentate de contestatoare, respectiv facturi, contracte si subcontracte incheiate cu partenerii externi, documentele si confirmarile in scris primite de societate de la clientii straini, CMR-urile depuse si alte documente privind transportul bunurilor in alte state membre UE, precum si de reglementarile legale aplicabile in materie si considerentele precizate in cuprinsul deciziei.

In acest sens sunt dispozitiile pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care specifica:

"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

2.2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, se retine ca in lunile Z 2008 SC "Z" SRL a livrat piese turnate in suma de Z lei catre firma RA R din Spania in baza facturilor fiscale nr. Z si nr. Z pentru care beneficiarul nu a comunicat furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, ca urmare organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in cauza.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

"Art. 143. Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrari intracomunitare si pentru transportul international si intracomunitar.

[...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, [...]."

Deoarece sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata doar livrarile intracomunitare de bunuri efectuate din Romania catre o persoana din alt stat membru UE care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din statul membru, rezulta ca pentru livrarile de bunuri efectuate de SC "Z" SRL catre firma RA R din Spania in baza facturilor fiscale nr. R pentru care beneficiarul nu a comunicat furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca societatea are obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Cu privire la argumentul invocat in contestatie ca a completat cele doua facturi cu codul transmis initial de partenerul german si ca din documentul transmis de client si anexat la dosar, in original si tradus in limba romana, reiese noul cod de TVA nr. Z, precizam ca acesta nu contrazice constatările organelor de inspectie fiscala privind faptul ca

pentru aceste operatiuni societatea nu indeplineste conditia de scutire de taxa pe valoarea adaugata, intrucat din documentul anexat care este de fapt, corespondenta cu clientul german si nu un document de atribuire a codului de TVA de catre autoritatile fiscale, reiese ca "fostul RA R" a fuzionat cu o alta firma devenind R inregistrata la Registrul Comertului din data de Z, astfel ca noul cod nu poate fi luat in considerare pe lunile aprilie si iunie 2008 in care au fost emise facturile, de altfel, chiar contestatoarea precizeaza ca este "in curs de a corecta facturile emise."

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de Z lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru minusurile constatate in gestiunile de materii prime si produse finite cu ocazia inventarierii efectuate.

In fapt, SC "Z" SRL nu a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului pe anul 2007, aceasta fiind efectuata cu ocazia inspectiei fiscale, la gestiunile de materii prime si produse finite in baza Deciziei nr. Z, constatandu-se minusuri in suma de Z lei in gestiunea de materii prime si in suma de Z lei la produsele finite, fata de soldurile celor doua conturi contabile din balanta de verificare intocmita la data de2008.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 1 si art. 8 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad ca:

"Art. 1. - Regiile autonome, societatile comerciale, institutiile publice, [...] au obligatia sa organizeze si sa conduca contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

[...]

Art. 8. - (1) Persoanele prevazute la art. 1 au obligatia sa efectueze inventarierea generala a patrimoniului: la inceputul activitatii; cel putin o data pe an pe parcursul functionarii sale; in cazul fuzionarii sau incetarii activitatii, precum si in alte situatii prevazute de lege.", completate cu dispozitiile pct. 3 lit. a) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.753/ 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de activ si de pasiv, unde se arata:

"3. In temeiul prevederilor Legii nr. 82/ 1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unitatile au obligatia sa efectueze inventarierea generala a elementelor de activ si de pasiv detinute la inceputul activitatii, cel putin o data pe an pe parcursul functionarii lor, in cazul fuziunii sau incetarii activitatii, precum si in urmatoarele situatii:

a) **la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului**, sau a altor organe prevazute de lege; [...]"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, rezulta ca SC "Z" SRL avea obligatia sa efectueze inventarierea generala a patrimoniului la sfarsitul anului 2007, fapt nerealizat de catre aceasta pana la data controlului.

Astfel, comisia de inventariere instituita in acest sens a efectuat la data de Z inventarierea stocurilor de materii prime si produse finite la solicitarea organelor de inspectie fiscala, constatandu-se minusuri in ambele gestiuni, dupa cum rezulta din listele de stoc si fisele de produse, scriptic si factic, anexate la dosarul cauzei.

In speta sunt incidente prevederile art. 128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"Art. 128. [...]

(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin.(8) lit. a)-c)."

Prin urmare, intrucat minusurile din gestiune sunt asimilate din punct de vedere fiscal livrarilor de bunuri efectuate cu plata, fiind operatiuni taxabile cu cota de taxa pe valoarea adaugata de 19% potrivit art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei asupra bunurilor constatate lipsa in suma de Z lei din gestiunile de materii prime si produse finite.

In ceea ce priveste afirmatiile contestatoarei ca a efectuat analiza detaliata a Sistemului Informatic propriu de prelucrare a datelor utilizat pentru gestiunea Stocurilor (SIS) si a observat "atat in SIS cat si in evidenta contabila erori materiale care includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor", anexand la dosar documente de evidenta primara care nu ar fi fost predate la contabilitate si note contabile facute dupa terminarea controlului (pag.157 - 266), mentionam ca acestea intaresc masurile luate de organele de control privind minusurile din gestiune care au fost efectiv constatate in urma inventarierii, iar identificarea cauzelor existentei de diferente intre stocurile factice si cele scriptice, greselile care au fost facute, eventual persoanele raspunzatoare si masurile de indreptare necesare, pot fi efectuate de catre societate daca aceasta va considera necesar.

Iar, in legatura cu sustinerea ca organele de inspectie fiscala au omis sa dispuna si inventarierea productiei in curs de executie, aceasta nu se justifica deoarece potrivit balantei de verificare intocmita la data de Z societatea nu utilizeaza contul 331 "Produse in curs de executie" si chiar in situatia in care ar fi existat la data inventarierii produse

neterminat, gestionarul avea posibilitatea si obligatia de a le declara comisiei pentru a fi consemnate, dupa cum rezulta din Procesul verbal de instruire - anexa la decizia de inventariere nr. Z, existent in copie la dosarul contestatiei, fapt nerealizat de catre acesta.

Mai mult, chiar contestatoarea recunoaste ca va dispune "refacerea sistemului informatic de prelucrare automata a datelor utilizat pentru gestiunea stocurilor" si un set de 7 masuri intre care tinerea corecta a evidentelor materiei prime, productiei in curs de executie, produselor finite, inclusiv a celor trimise spre prelucrare la terti si primite spre prelucrare de la terti si a consumurilor, precum si efectuarea unui nou inventar si inregistrarea diferentelor care vor fi constatate si a taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Pe cale de consecinta, intrucat argumentele invocate de SC "Z" SRL nu sunt in masura sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, fiind afirmatii pur teoretice privind cauzele erorilor si masuri de corectarea acestora, care nu justifica, concret, pe sume, minusurile de inventar constatate in timpul controlului, rezulta ca societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Z lei, contestatia urmand sa fie respinsa si pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

3. Obligatii fiscale accesorii

Majorarile de intarziere in suma de Z lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita de plata au fost calculate in sarcina contestatoarei in baza prevederilor art. 119(1) si 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere si a nivelului dobanzilor datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 119(1) si 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Asadar, intrucat contribuabilii datoreaza majorari de intarziere doar pentru neplata la termen a debitelor de plata la bugetul de stat, pe perioada cuprinsa intre data scadentei si data stingerii acestora, potrivit

principiului de drept "accesorium sequitur principale" - secundarul urmeaza principalul, in cazul de fata fiind admisa contestatia cu privire la capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei (Z lei + Z lei), rezulta ca societatea nu mai datoreaza majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei, contestatia urmand sa fie admisa si pentru acest capat de cerere.

Iar, in ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de Z lei, intrucat acestea nu pot fi defalcate pe capete de cerere, iar capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata care le-au generat fiind solutionate diferit, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr. Z si pentru majorarile de intarziere in suma de Z lei, la refacerea controlului pe aceeasi perioada acestea urmand a fi recalulate.

4. Referitor la contestatia formulata impotriva Dispozitiei nr. Z privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala precizam ca Administratia Finantelor Publice a municipiului Z a raspuns prin Decizia nr. Z conform dispozitiilor art. 209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1), 216(1) si 216(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC "Z" SRL ca neintemeiata pentru capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de Z lei.

2. Admiterea contestatiei formulata de SC "Z" SRL si anularea partiala a Deciziei de impunere nr. Z pentru capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de Z lei si majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei.

3. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, privind taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de Z lei si majorarile de intarziere in suma de Z lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la refacerea controlului potrivit prevederilor legale aplicabile in materie si a considerentelor precizate in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bihor conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv