



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 493/ 2012

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A. din .X.,

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907689/05.11.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./01.11.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/05.11.2012 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012.

S.C. .X. S.A. este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/X/05.02.1991 și cod unic de înregistrare RO.X.. Sediul social al **S.C. .X. S.A.** este situat în .X., Str.X, nr.X, județul .X., și are ca obiect principal de activitate: *“Producția de metale feroase sub forme primare și de feroaliage”* - Cod CAEN 2410, la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor

Contribuabili începând cu data de 01.01.2012, din O.P.A.N.A.F. nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **17.09.2012** așa cum reiese din amprenta ștampilei de pe confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației respectiv **17.10.2012**, conform ștampilei aplicată de Registratura D.G.A.M.C. pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012, S.C. .X. S.A. solicită:

- aplicarea unitară și coroborată a tuturor dispozițiilor legale incidente, precum și respectarea întocmai a principiilor constituționale ale prevalenței dispozițiilor legale comunitare asupra celor naționale;
- constatarea nelegalității și netemeinicii constatărilor organului fiscal referitoare la pretinsa aplicare greșită de către S.C. .X. S.A. a deducerii cheltuielilor și a TVA;
- stabilirea stării de fapt și constatarea respectării întocmai de către S.C. .X. S.A. a condițiilor cerute pentru deducerea cheltuielilor și a TVA, precum și constatarea existenței tuturor documentelor justificative în acest sens;
- desființarea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind TVA stabilită suplimentar de plată în cuantum de .X. lei, conform Raportului de

inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012, comunicate societății în data de 14.09.2012;

- constatarea caracterului nedatorat al accesoriilor calculate, în temeiul principiului „*accessorium sequitur principale*” și desființarea Deciziei de impunere nr.X./21.08.2012 în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii de plată în cuantum de .X. lei, respectiv .X. lei.

Societatea invocă în susținerea cauzei următoarele motive:

1. Aspecte procedurale

1.1. Inspecția fiscală generală s-a desfășurat cu încălcarea art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală

În data de 12.05.2011, organul fiscal menționează în registrul unic de control al societății la poziția nr.X ca și obiectiv al verificării control tematic și inspecție fiscală generală, perioada controlată aprilie 2009-decembrie 2010. În perioada 12.05.2011-12.10.2011 controlul s-a desfășurat la sediul social al contribuabilului. Conform referatului pentru suspendarea inspecției fiscale nr..X./17.10.2011 și a comunicării de reluare a inspecției fiscale nr..X./17.05.2012, în perioada 13.10.2011-20.05.2012 inspecția fiscală a fost suspendată.

În data de 25.06.2012, organul fiscal completează la poziția nr.X în registrul unic de control ca și obiectiv al verificării inspecție fiscală generală, perioada controlată aprilie 2009-decembrie 2011.

Societatea consideră că Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012 sunt nule deoarece inspecția fiscală generală s-a desfășurat cu încălcarea art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește inspecția fiscală generală, societatea susține că aceasta s-a desfășurat fără comunicarea unui aviz de inspecție fiscală. Din articolele de lege invocate de contestatară avizul de inspecție fiscală reprezintă o procedură prealabilă inspecției fiscale de care este condiționată începerea acesteia. Art.101 alin.1 din Codul de procedură fiscală prevede în mod expres obligația organului fiscal de a înștiința contribuabilul în legătură cu acțiunea pe care urmează să o desfășoare, prin comunicarea avizului de inspecție fiscală cu menționarea următoarelor elemente: temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi verificate precum și posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Aspectele legate de emiterea avizului de inspecție fiscală au fost ridicate de societate și în timpul inspecției fiscale, iar afirmația organului fiscal conform căreia inspecția fiscală generală s-a efectuat tot în temeiul art.102

alin.4 lit.b) din Codul de procedură fiscală este neconformă cu realitatea și lipsită de temei legal.

Având în vedere încălcarea de către organul fiscal a cerințelor de formă prevăzute de art.102 alin.1 lit.a) din Codul de procedură fiscală, viciul de procedură trebuie sancționat cu nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, în temeiul art.105 alin.2 din Cod procedură civilă ce devine aplicabil în baza art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală conform căruia unde Codul de procedură fiscală nu dispune se vor aplica prevederile Codului de procedură civilă.

Societatea invocă prevederile art.96 din Codul de procedură fiscală și anume: *„inspecția fiscală generală reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă determinată de timp”*, în timp ce solicitările autorităților publice au fost clare și s-au rezumat doar la anumite tranzacții derulate de societate cu anumiți parteneri ai săi; fapt confirmat și de răspunsurile succinte prezentate de organul fiscal la pct.3 cap.II din raportul de inspecție fiscală.

Desfășurarea inspecției fiscale generale fără comunicarea avizului de inspecție fiscală este de natură să atragă nulitatea absolută a deciziei de impunere, scopul obligării organului fiscal de a comunica avizul de inspecție fiscală fiind acela de a nu pune contribuabilul în situația de nu a lua cunoștință în timp util despre inițierea inspecției fiscale, fiind un aspect de nelegalitate prejudiciabil prin nestabilirea limitelor în care trebuie să se desfășoare inspecția fiscală în ceea ce privește data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi verificate. În fapt, avizul de inspecție fiscală limitează organul fiscal de a efectua inspecția fiscală la cele descrise în cuprinsul acestuia.

Conform mențiunilor organului fiscal înscrise în registrul unic de control al societății, în data de 12.05.2011 se consemnează ca și perioadă[ce urmează a fi verificată aprilie 2009-decembrie 2010. În data de 25.06.2012, organul fiscal însă modifică perioada supusă verificării extinzând inspecția fiscală și pentru anul 2011, noua perioadă menționată în registrul unic de control fiind aprilie 2009-decembrie 2011.

Societatea menționează faptul că prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, organul fiscal a încălcat și dispozițiile Cartei din 12.10.2004 privind drepturile și obligațiile contribuabililor în timpul desfășurării inspecției fiscale, aprobată prin Ordinul A.N.A.F. nr.713/2004, care prevede: *„înainte de inspecția fiscală veti fi informat despre drepturile și obligațiile pe care le aveți în timpul desfășurării inspecției fiscale, prin Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care va fi transmisă o dată cu avizul de inspecție fiscală.”*

Această obligație este determinată și de necesitatea respectării unui principiu general stabilit de art.31 alin.2 din Constituția României, potrivit căruia:” *autoritățile publice, potrivit competențelor ce le revin, sunt obligate să asigure informarea corectă a cetățenilor asupra treburilor publice și asupra problemelor de interes personal.*”

1.2. Actul administrativ fiscal, decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012, nu cuprinde mențiunea obligatorie – calitatea persoanelor care au întocmit-o, sancțiunea fiind nulitatea absolută

Societatea menționează faptul că, inspecția fiscală generală și controlul tematic s-au încheiat prin emiterea de către echipa de inspecție fiscală a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012. Din conținutul actului administrativ fiscal se observă că aceasta poartă numele și prenumele persoanelor care l-au întocmit, avizat și aprobat, din actul administrativ fiscal lipsesc însă mențiunile referitoare la calitatea persoanelor care au întocmit Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012.

În consecință, având în vedere încălcarea condițiilor de legalitate a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 prin nementionarea calității persoanelor care au întocmit actul administrativ fiscal, în temeiul art.46 din Codul de procedură fiscală, societatea solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012.

1.3. Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 este nulă, fiind comunicată cu nerespectarea termenului de decădere de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012, ambele fiind comunicate subscrisi în data de 14.09.2012. Inspecția fiscală s-a încheiat în data de 31.07.2012, conform înștiințării pentru discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale.

Societatea invocă prevederile art.107 și art.109 din Codul de procedură fiscală, de unde rezultă obligativitatea organului fiscal de a comunica Decizia de impunere nr. F-MC-.X./21.08.2012 în termen de 30 de zile lucrătoare de la data de 31.07.2012, data încheierii inspecției fiscale, termen pe care organul fiscal nu îl respectă, comunicând Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 în data de 14.09.2012, ulterior expirării termenului de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

S.C. .X. S.A. susține că potrivit art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală, prevederile acestuia se completează cu Codul de procedură civilă, iar în

temeiul art.103 alin.1 din Codul de procedură civilă, sancțiunea nerespectării termenului legal imperativ este decăderea din dreptul de a mai comunica decizia de impunere care prevede că: „*nerespectarea oricărei căi de atac și neîndeplinirea oricărui alt act de procedură în termenul legal atrage decăderea, afară de cazul când legea dispune altfel sau când partea dovedește că a fost împiedicată printr-o împrejurare mai sus de voința ei.*”

Având în vedere neîndeplinirea actului procedural de comunicare a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 înăuntrul termenului legal imperativ de 30 de zile de la încheierea inspecției fiscale, societatea solicită constatarea decăderii organului fiscal din dreptul de a mai comunica actul administrativ fiscal, iar sub aspectul dreptului substantial, se impune a se constata nulitatea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012.

1.4. Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 este nulă întrucât s-a depășit durata de realizare a inspecției fiscale de 6 luni

Conform mențiunilor din raportul de inspecție fiscală, perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală este de la data de 12.05.2011 până la data de 31.07.2012, iar perioada de suspendare a acesteia a fost de la data de 13.10.2011 până la data de 20.05.2012.

Societatea consideră că organul fiscal nu a respectat termenul legal de 6 luni stabilit pentru durata efectuării inspecției fiscale. Având în vedere încălcarea de către organul fiscal a cerinței de fond prevăzută la art.104 alin.2 din Codul de procedură fiscală, se va stabili anulabilitatea actelor întocmite.

Având în vedere prevederile legale, întrucât vătămarea produsă societății, respectiv obligarea subscrisei la plata unor majorări de întârziere ce au fost calculate pentru o perioadă prelungită prin nerespectarea termenului de 6 luni în ceea ce privește durata efectuării inspecției fiscale, nu poate fi înlăturată decât prin anularea actelor de procedură, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012.

1.5. Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 este întocmită cu încălcarea prevederilor art.43 alin.2 lit.e) și f) din Codul de procedură fiscală, sancțiunea fiind nulitatea actului administrativ.

Absența motivării concrete și complete în fapt și în drept a actului administrativ fiscal constituie o încălcare a principiului statului de drept, a dreptului la o bună administrare și a încălcării obligației constituționale a organului fiscal de a informa corect cetățenii asupra problemelor de interes personal al acestora.

Societatea invocă dispozițiile art.65 din Codul de procedură fiscală care stabilesc: *„organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Nemotivarea actului administrativ fiscal a produs subscrisei o vătămare în dreptul recunoscut de lege și interesul legitim, vătămare ce va fi înlăturată în vederea respectării garanției la un proces echitabil conform art.6 din CEDO, și ca urmare solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012 și a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 în ceea ce privește TVA lunar stabilit suplimentar de plată în valoare de .X. lei și a majorărilor de întârziere calculate în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

Aspecte de fond

2. Contestatara susține că actul administrativ fiscal, Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 emisă de D.G.A.M.C. și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale sunt nelegale și netemeinice

2.1. În ceea ce privește diferența dintre costul procesării și valoarea serviciilor facturate

În legătură că diferența dintre costul procesării și valoarea serviciilor facturate către S.C. .X. .X. S.A., societatea face următoarele mențiuni:

- capacitatea de producție a .X. ui X este de X to/lună, respectiv de X to/lună pentru .X. X;
- producția medie procesată de societate în perioada derulării contractului pe cele două laminoare a fost de X to/lună pentru .X., respectiv de X to/lună pentru .X. X;
- astfel, circumstanțele care au generat pierderea din exploatare la care face referire organul fiscal sunt obiective și se referă, în principal, la faptul că gradul de utilizare a capacității de producție a celor două laminoare în perioada analizată a fost mai mic de 50% în timp ce în vederea exploatării liniilor tehnologice sunt necesare cheltuieli de aducere a acestora la parametri tehnici necesari unei funcționări optime, cheltuieli ce se fac independent de cantitatea de produse ce urmează a fi prelucrată.

2.2. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielii cu tagla facturată de S.C. .X. .X. S.A.

În baza contractului de procesare, încheiat între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A., în calitate de beneficiar, materia primă, tagla, era trimisă spre prelucrare de către beneficiar întocmindu-se în acest sens avize de expediție. În conformitate cu comenzile prealabile de produse pe sortimente trimise de beneficiar, tagla era efectiv prelucrată utilizând capacitățile tehnologice de producție proprii în vederea producerii la procesarea unui lot de materie primă a unei anumite cantități de produse finite (produse compensatorii), respectiv de deseuri tehnologice (produse compensatorii secundare).

Societatea menționează că în perioada analizată totalul deșeurilor tehnologice rezultate a fost de X to dintre care X to au fost livrate beneficiarului iar cantitatea de X to urma să fie facturată de S.C. .X. .X. S.A. în vederea recuperării costului materiei prime trimisă spre prelucrare, calculele fiind efectuate atât pentru .X. X și .X. X.

Cantitatea de X to a fost înregistrată în debitul contului 346 „*produse reziduale*”, utilizând un cost standard, intrările totalizând valoarea de X lei pentru ambele laminoare.

Societatea consideră că organul fiscal a stabilit în mod eronat că stocurile lipsesc din gestiunea societății și nu a avut în vedere documentele prezentate de societate, din fișa contului 346 „*produse reziduale*” reiese în mod vădit că acestea au fost înregistrate în contul de stocuri.

Beneficiarul, S.C. .X. .X. S.A., emitea în luna următoare celei de decontare o factură pentru contravaloarea taglei expediată pentru a fi procesată și pentru care subscrisa, în calitate de prestator, nu a predat beneficiarului produsele finite aferente și nici nu a avut posibilitatea de a returna materia primă primită spre prelucrare. În acest sens, conform prevederilor art.6.1. din contractul de procesare, beneficiarul a facturat valoarea materiei prime conform cotației din săptămânalul X, fiecare factură având atașată un calcul tehnic cu privire la procesare care justifică cantitatea taglei facturate, iar prețul de facturare a taglei a fost conform cotației.

Societatea subliniază faptul că în luna următoare celei de decontare, factura emisă de S.C. .X. .X. S.A. a fost înregistrată în contul 6588 „*alte cheltuieli de exploatare*”, ceea ce nu schimbă caracterul deductibil al acestor cheltuieli și nici nu conduce la influența asupra impozitului pe profit întrucât deșeurile tehnologice erau valorificate de societate cel târziu în luna următoare celei de decontare, astfel că concomitent cu înregistrarea cheltuielilor din exploatare se înregistrau și veniturile din vânzarea deșeurilor tehnologice. Cel mult poate fi imputat S.C. .X. S.A. că nu a stornat nota contabilă de înregistrare a deșeurilor la cost standard în momentul primirii facturii de la S.C. .X. .X. S.A. și înregistrarea deșeurilor nu la cost standard ci la costul efectiv, cel facturat de

beneficiar, aspect de formă ce nu poate conduce prin sine la nedeductibilitatea cheltuielilor.

Societatea susține că atât documentele care fac dovada faptului că deșeurile tehnologice rezultate din procesarea taglei au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 346 „*produse reziduale*” cât și facturile de valorificare a deșeurilor tehnologice rezultate din procesarea taglei au fost prezentate echipei de inspecție fiscală, și deși aceasta nu contestă acest fapt, în mod nelegal și netemeinic se limitează la a preciza că „*își menține cele stabilite în urma inspecției fiscale*”.

De asemenea, societatea susține faptul că sumele facturate de S.C. .X. .X. S.A., reprezentând contravaloarea materiei prime trimisă spre prelucrare, și considerate de organul fiscal drept cheltuieli nedeductibile nu reprezintă contravaloarea unor bunuri de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune, în consecință dispozițiile art.21 alin.4 lit.c) din Codul fiscal nu sunt aplicabile.

2.3. În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă taglei facturată de S.C. .X. .X. S.A.

Pentru facturile emise de S.C. .X. .X. S.A., societatea își exercită dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, fiind în posesia tuturor documentelor justificative în acest sens.

În raportul de inspecție fiscală, organul fiscal stabilește caracterul nedeductibil al cheltuielilor considerând că bunurile sunt lipsă din gestiune, însă în ceea ce privește TVA aferentă acelorași cheltuieli, în mod surprinzător, face o încadrare legală distinctă.

Societatea afirmă acest lucru întrucât obligarea de a colecta TVA pentru bunurile lipsă din gestiune nu se face în temeiul art.137 alin.3 lit.b) din Codul fiscal. Analizând chiar și prevederile art.137 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, organul fiscal în mod eronat reține că sumele facturate de S.C. .X. .X. S.A. nu se includ în baza de impozitare, întrucât prețurile la care s-a facturat tagla sunt cele convenite în clauzele contractuale. Pe de altă parte, în temeiul legal invocat de organul fiscal, care omite să citeze până la final prevederile de la lit.b) unde se precizează: „*nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.*”

S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în temeiul art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, și solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei și pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 în ceea ce privește TVA lunar stabilit suplimentar de plată în valoare de .X. lei și a majorărilor de întârziere calculate în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012, s-au stabilit următoarele obligații de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.

În vederea desfășurării obiectului principal de activitate, respectiv producerea de metale feroase sub forme primare și de feroaliaje, societatea a efectuat achiziții din țară și importuri de bunuri și servicii.

S.C. .X. S.A. încheie contractul de procesare nr.X/iunie 2009 cu S.C. .X. .X. S.A. prin care societatea în calitate de prestator își asumă obligația de a oferi servicii de procesare (recepția materiei prime, execuția și predarea produselor compensatorii), iar beneficiarul S.C. .X. .X. S.A. să le recepționeze și să plătească conform prețului menționat în anexă la contract. Pct.3.7 al contractului de procesare prevede că:

„prestatorul suportă toate cheltuielile legate de procesarea materiei prime” în condițiile obținerii produselor compensatorii prin utilizarea capacităților tehnologice și de producție conform normelor, standardelor de producție și normelor de consum convenite între părți.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că materia primă dată spre prelucrare nu a fost facturată de S.C. .X. .X. S.A. către S.C. .X. S.A., ci a fost recepționată pe baza avizelor de însoțire a mărfii. După prelucrare, S.C. .X. S.A. facturează contravaloarea prestației către S.C. .X. .X. S.A. în produse compensatorii.

Din verificarea modului de facturare a prestărilor de servicii, reprezentând procesarea materiei prime (tagla) transmisă spre prelucrare de către S.C. .X. .X. S.A., rezultă că în perioada iunie-decembrie 2009 costul efectiv de producție a fost în sumă de X lei, iar valoarea prestației facturată către S.C. .X. .X. S.A. a fost în sumă de X lei, rezultând o diferență în minus în sumă de – X lei, deci o pierdere din exploatare de X lei.

Concomitent, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași proces de prelucrare, S.C. .X. .X. S.A. facturează către S.C. .X. S.A. depășire normă consum în sumă de X lei (fără TVA). Facturile emise lunar contin cantitatea de taglă rezultată din adiția cantităților de materie primă urmare a depășirii normei de consum din luna anterioară, pe care S.C. .X. S.A. o înregistrează direct pe cheltuieli, deci o cheltuială de exploatare care nu se regăsește în costul producției de mai sus, respectiv X lei.

Aceste pierderi rezultă din faptul că tagla facturată ca depășire a consumului prin procesare este înregistrată în evidența contabilă, în cheltuieli

deductibile în contul 6588 „*alte cheltuieli de exploatare*”, S.C. .X. .X. S.A. facturează către S.C. .X. S.A. tagla bun care ar fi trebuit înregistrat în evidența contabilă în conturi de natura stocurilor și nu direct pe cheltuială de exploatare.

Organele de inspecție fiscală consideră că sumele facturate de S.C. .X. .X. S.A. către S.C. .X. S.A. reprezintă o cheltuială suplimentară pentru S.C. .X. S.A., sume ce nu sunt regăsite în costurile de producție ale societății și reîncadrează tranzacția conform art.11 din Codul fiscal, ca fiind cheltuieli nedeductibile prevăzute de art.21 alin.4 lit.c) din același act normativ.

Față de constatările prezentate și coroborat cu prevederile art.137 alin.3 lit.b) din Codul fiscal conform căruia: „*baza de impozitare nu cuprinde(...) orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate*” în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au determinat o TVA deductibilă mai mică decât cea înscrisă de societate în deconturile de TVA, rezultând o diferență în sumă de .X. lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar, în baza prevederilor art.120 alin.1) și alin.7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere până la data de 21.08.2012 în sumă totală de .X. lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

1. Aspecte procedurale

1.1. Referitor la susținerea societății potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat nu cuprinde mențiunea obligatorie – calitatea persoanelor care au întocmit-o, fapt pentru care acesta este nul, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*", formularul tipizat nu prevede la rubrica privind persoanele care au întocmit decizia de impunere decât numele, prenumele și semnătura acestora, calitatea persoanelor fiind menționată doar la rubricile "Aprobat" și "Avizat", rubrici care de altfel au fost completate în mod corespunzător. Așadar, calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal este menționată în persoana directorului general adjunct și a

șefului de serviciu, fapt pentru care nu poate fi reținut argumentul contestatoarei.

1.2. În ceea ce privește susținerea contestatarei cu privire la comunicarea deciziei de impunere contestate peste termenul de 30 de zile lucrătoare, de la data încheierii inspecției fiscale, se reține că S.C. .X. S.A. invocă în susținere prevederile art.107 alin.5 și art.109 alin.3 și alin.4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 107

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

“Art. 109

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că data încheierii inspecției fiscale este data programării discuției finale, iar discuția finală a avut loc la data de 31.07.2012 (așa cum este consemnat la pag.19 din Raportul de inspecție fiscală), Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost comunicată contestatoarei, respectiv la data de 17.09.2012 conform confirmării de primire – Oficiul poștal nr.69 București.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:

„ Nulitatea actului administrativ fiscal

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. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”, comunicarea peste termenul prevăzut de lege nefiind considerat element care să atragă nulitatea actului administrativ fiscal.

1.3. În ceea ce privește susținerea potrivit căreia decizia de impunere este nulă întrucât s-a depășit durata de realizare a inspecției fiscale de 6 luni, se reține că potrivit prevederilor art.104 alin.2 și alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 104

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”

Se reține însă, faptul că, legiuitorul nu a înțeles să sancționeze depășirea termenului de inspecție fiscală, întrucât Codul de procedură fiscală nu prevede nicio sancțiune în această situație, cu atât mai mult nu poate fi vorba de nulitatea actului administrativ fiscal, termenul de 6 luni fiind unul de recomandare înăuntrul căruia să se efectueze inspecția fiscală, termenul nu este un termen de decădere, atât timp cât impunerea se face înăuntrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

1.4. Referitor la susținerea potrivit căreia decizia de impunere este întocmită cu încălcarea prevederilor art.43 alin.2 lit.e) și lit.f) din Codul de procedură fiscală, se reține că articolul invocat prevede:

“(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:(.....)

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept.”

Potrivit prevederilor pct. 2.1.2. și pct. 2.1.3. din O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, cu modificările și completările ulterioare:

“2.1.2 "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta”.

Din analiza Deciziei de impunere contestate reiese că organele de inspecție fiscală au respectat instrucțiunile de completare a formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*”, în cuprinsul acesteia regăsindu-se motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, fapt pentru care acest argument al contestatarei nu poate fi reținut.

Din analiza actului administrativ fiscal se reține că aceasta conține toate elementele menționate de legiuitor în cuprinsul art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât excepția invocată de societate privind nulitatea actului administrativ fiscal nu are temei legal.

1.5. În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia inspecția fiscală generală s-a desfășurat cu încălcarea art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat inspecție fiscală generală la S.C. .X. S.A. fără transmiterea avizului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că : potrivit prevederilor art.101 și art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„Avizul de inspecție fiscală

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:*

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- b) data de începere a inspecției fiscale;*
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate”.*

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.

(3) Pe durata unei inspecții fiscale pentru soluționarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspecție poate decide efectuarea unei inspecții generale sau parțiale. În acest caz, prin excepție de la prevederile alin.(1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii.”

De asemenea, alin.1) din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înainte desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;

b) temeiul juridic al inspecției fiscale;

c) data de începere a inspecției fiscale;

d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală s-a efectuat la solicitarea Gărzii Financiare .X. prin transmiterea adresei cu nr.X/28.12.2010, a Secției de Combatere a Infrațiunilor Conexa prin

transmiterea adresei cu nr.X/15.03.2011 și a Inspectoratului de Poliție județean .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor prin transmiterea adresei nr.X/19.12.2011.

Astfel, întrucât inspecția fiscală a fost efectuată la solicitarea altor autorități, nu era necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală, întrucât în această situație potrivit art.102 alin.4 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede : **“Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară: “b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii.”**

Din analiza constatărilor din raportul de inspecție fiscală, reiese că obiectul inspecției fiscale a fost verificarea tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat, iar perioada supusă verificării a fost 01.04.2009 – 31.12.2011, în timp ce obiectivele solicitate de autoritățile menționate anterior sunt cuprinse la capitolul „Alte constatări” și vizează strict anul **2010**.

Având în vedere susținerile contestatoarei și neconcordanțele din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv constatările din raportul de inspecție fiscală și înregistrarea organelor de inspecție fiscală în Registrul Unic de Control al contribuabilului la poziții diferite (nr. X și nr. X) cu perioadă supusă controlului diferită (aprilie 2009/decembrie 2010 și respectiv aprilie 2009/decembrie 2011), Direcția Generală a Soluționării Contestațiilor, a solicitat cu adresa nr. X/05.12.2012, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili clarificări în acest sens. Prin adresa nr. X/12.12.2012, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili comunică următoarele informații:

„Inspecția fiscală generală a fost inițiată ca urmare a solicitării unor autorități [...].

Rezultatele controlului tematic în baza adreselor mai sus menționate au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală la capitolul „Alte constatări”. În ceea ce privește înregistrarea organelor de inspecție fiscală în Registrul unic de control, poziția X s-a consemnat drept obiect al verificării și controlul tematic în timp ce la poziția X s-a consemnat doar inspecția fiscală generală, aspectele legate de controlul tematic au fost verificate ulterior reluării inspecției fiscale” [...].

Însă dacă obiectul principal al verificării ar fi fost solicitarea altor autorități organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere ca și inspecția fiscală generală să vizeze aceeași perioadă cu controlul tematic, respectiv aprilie 2009/decembrie 2010, iar pentru extinderea inspecției fiscale și asupra

perioadei 01.01.2011 – 31.12.2011 aveau obligația, potrivit procedurilor pentru inspecția fiscală, să emită aviz de inspecție fiscală.

În cazul în care obiectul inspecției fiscale ar fi fost verificarea tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat pe perioada aprilie 2009/decembrie 2011 așa cum se consemnează în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația transmiterii avizului de inspecție fiscală, în condițiile și la termenele prevăzute de art.101 și art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, ocazie cu care ar fi fost avute în vedere și obiectivele solicitate de Garda Financiară .X. prin adresa nr.X/28.12.2010, Secția de Combatere a Infrațiunilor Conexe prin adresa nr.X/15.03.2011 și Inspectoratul de Poliție județean .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor prin adres nr.X/19.12.2011.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că scopul transmiterii către contribuabil a avizului de inspecție fiscală este acela de a lua cunoștință în timp util de obiectivele inspecției fiscale și de a pregăti documentele ce urmează a fi verificate, precum și prevederile pct. 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală care stipulează că **“Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedura și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației”**, în temeiul art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“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 pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală care prevede că *“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”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./21.08.2012, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze situația în funcție de rețineri, documente, argumente și dispozițiile legale mai sus invocate ținând seama și de celelalte argumente ale societății contestatoare.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./21.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar,** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze situația în funcție de rețineri, documente, argumente și dispozițiile legale mai sus invocate ținând seama și de celelalte argumente ale societății contestatoare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X sau la Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X