

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 106 / 2004
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat in data de 09.09.2003 de catre Directia controlului fiscal si priveste taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001 coroborate cu prevederile art. 196 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze cauza.

I. Societatea contesta masurile dispuse prin procesul verbal incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal in data de 09.09.2003, precizand urmatoarele :

Contestatoarea precizeaza ca, in baza contractului incheiat la data de 29.04.2002 a livrat catre S.C. Y S.A. deseuri de anvelope, ce nu au valoare de intrebuintare si nu pot fi introduse in circuitul comercial de utilizare specifica a anvelopelor. Societatea precizeaza ca deseurile in cauza nu pot fi valorificate decat energetic, prin incinerare in cuptoare speciale, operate de agenti economici abilitati in acest sens. Astfel, societatea precizeaza ca S.C. Y S.A. foloseste aceste deseuri pe post de combustibil alternativ in

cuptoarele sale, pentru fabricarea cimentului, respectandu-se totodata prevederile legale privind eliminarea deeurilor.

Societatea considera astfel ca natura operatiunilor este duala, respectiv de schimb - livrare de deseuri contra prestatie de servicii de ardere ecologica, fapt pentru care, la data incheierii contractului, partile au inteles sa nu remunereze si sa nu factureze contraprestatiile primite, acestea fiind echivalente ca valoare.

Societatea precizeaza ca, desi livrarea deeurilor s-a facut cu titlu gratuit, a colectat taxa pe valoarea adaugata, aferenta unei baze de impozitare reprezentand valoarea de predare a deeurilor de la sectii catre depozitul de produse reziduale. Societatea mentioneaza si faptul ca valoarea acestor deseuri a fost cuprinsa in costul de productie al anvelopelor sub forma pierderilor tehnologice, fiind deci regasita in pretul de vanzare al anvelopelor, pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adaugata.

Societatea considera astfel ca stabilirea unei baze de impozitare la pretul de cost este arbitrara, singura baza de impozitare fiind cea agreata de parti in cadrul valorificarii termoeenergetice.

Societatea precizeaza si faptul ca, in conformitate cu amendamentul din data de 19.09.2003 la contractul incheiat la data de 29.04.2002, obiectul contractului s-a modificat in "livrare contra cost", la pretul agreat de parti de 5 EURO pe tona de deseuri, remunerarea livrarilor efectuate de S.C. X S.A. aplicandu-se retroactiv, incepand cu data de 01.01.2003; concomitent, in data de 19.09.2003, partile au incheiat un contract de prestari servicii de ardere ecologica a deeurilor, la tariful de 5 EURO pe tona de deseuri incinerate, remunerarea serviciilor prestate de S.C. Y S.A. aplicandu-se retroactiv, incepand cu data de 01.01.2003. Societatea precizeaza ca, in acest sens, a emis factura din data de 22.09.2003, avand o taxa pe valoarea adaugata colectata din care o parte din suma reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta livrarilor din lunile iunie si iulie.

Societatea precizeaza faptul ca prin procesul verbal din data de 11.08.2003, organele de control au stabilit, in baza aceluiasi rationament, o taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de deseuri din perioada ianuarie 2003 - mai 2003, fata de taxa pe valoarea adaugata care ar fi rezultat in situatia in care s-ar fi avut in vedere pretul de livrare agreat de parti de 5 EURO pe tona de deseuri.

In sustinerea cauzei, societatea invoca si adresa din data de 08.08.2003 primita din partea Ministerului Finantelor Publice - Directia de specialitate.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 09.09.2003, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele :

Controlul a avut ca obiectiv solutionarea cererilor de rambursare TVA din data de 18.08.2003 si din data de 25.08.2003, prin care societatea a solicitat rambursarea TVA aferenta perioadei 01.06.2003 - 31.07.2003.

S-a constatat ca in lunile iunie si iulie 2003, in baza unui contract incheiat cu S.C. Y S.A., S.C. X S.A. a livrat cu titlu gratuit o cantitate de 420.480 kg deseuri de anvelope, a caror valoare calculata la pretul de cost determinat la momentul livrarii, in conformitate cu prevederile art. 3 alin. (4) si art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, societatea ar fi trebuit sa colecteze taxa pe valoarea adaugata. Societatea a stabilit insa pentru aceste livrari cu titlu gratuit o taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta unei baze de impozitare stabilita la un nivel arbitrar al pretului de inregistrare in gestiune de aproximativ 200 lei / kg. Livrarile cu titlu gratuit s-au efectuat prin emiterea de facturi fiscale catre S.C. Y S.A., in care au fost evidentiata doar cantitatile de deseuri si in care s-a mentionat "livrari cu titlu gratuit, conform contract incheiat la data de 29.04.2002".

A rezultat astfel o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata, suma cu care a fost diminuată taxa pe valoarea adaugata de rambursat solicitata de societate.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retine ca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte asupra modului de stabilire a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor livrari de produse reziduale, in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili daca produsele reziduale au fost livrate cu titlu gratuit sau au fost livrate in contrapartida cu prestarea unui serviciu.

In fapt, prin contractul "de prestari servicii" incheiat la data de 29.04.2002 intre S.C. Y S.A., in calitate de "beneficiar" si S.C. Z S.R.L., in numele si pe seama S.C. X S.A., S.C. W S.A. si S.C. V S.R.L., in calitate de "furnizor", s-a prevazut "livrarea cu titlu gratuit" a

deseurilor de cauciuc generate din activitatea furnizorului si, totodata, incinerarea acestor bunuri de catre beneficiar, "in conformitate cu prevederile legale in vigoare", privind "tratarea acestor produse si protectia mediului".

In baza acestui contract, in lunile iunie si iulie 2003, S.C. X S.A. a livrat o cantitate de 420.480 kg de produse reziduale - "deseuri anvelope". Livrarile s-au efectuat prin emiterea de facturi fiscale catre S.C. Y S.A., in care au fost evidentiata doar cantitatile de anvelope si in care s-a mentionat "livrari cu titlu gratuit, conform contractului incheiat la data de 29.04.2002". Contestatoarea a stabilit pentru aceste "livrari cu titlu gratuit" o taxa pe valoarea adaugata colectata, aferenta unei baze de impozitare utilizand un nivel al pretului de inregistrare in gestiune de aproximativ 200 lei / kg.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au stabilit insa ca in speta sunt aplicabile prevederile art. 3 alin. (4) coroborate cu cele ale art. 18 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv ca valoarea deseurilor de anvelope, calculata la pretul de cost determinat la momentul livrarii si rezulta o taxa pe valoarea adaugata colectata mai mare decat cea stabilita de societate. La stabilirea acestei valori, organele de control au utilizat un alt pret de cost pentru luna iunie 2003 si un alt pret de cost pentru luna iulie 2003. Aceste doua preturi de cost au fost stabilite de organele de control raportand valoarea cheltuielilor aferente productiei din fiecare luna in parte la suma cantitatilor de anvelope, productie neterminata si deseuri de anvelope obtinute in luna respectiva.

In drept, la art. 3 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza urmatoarele :

"(4) Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege"

(5) Operațiunile privind schimbul de bunuri au efectul a două livrări separate. În cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de către două sau mai multe persoane impozabile, prin intermediul mai multor tranzacții, fiecare tranzacție se consideră o livrare separată, fiind

impozitată distinct, chiar dacă bunul respectiv este transferat direct beneficiarului final. Același regim se aplică în cazul schimbului de bunuri cu servicii".

Totodata, la art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza :

"Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din :

a) **pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;**

b) **prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării/prestării, pentru operațiunile prevăzute la art. 3 alin. (4) și la art. 4 alin. (3) [...]**".

Prin urmare, in cazul in care produsele reziduale - "deseuri anvelope" ar fi fost livrate cu titlu gratuit, baza de impozitare ar fi fost determinata tinand cont de "prețul de cost, determinat la momentul livrării/prestării", conform art. 18 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, iar in cazul in care produsele reziduale - "deseuri anvelope" ar fi fost livrate in contrapartida cu prestarea unui serviciu, baza de impozitare ar fi fost determinata tinand cont de "contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului", conform art. 18 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

In acest sens s-a pronuntat si directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, care prin adresa din data de 08.08.2003, anexata la dosarul cauzei, a precizat ca, in cazul in care "[...] **operatiunile in cauza sunt un schimb de bunuri cu servicii, operatiunile au efectul a doua tranzactii distincte, fiecare fiind impozitata distinct**", iar prin adresa din data de 09.04.2004, anexata la dosarul cauzei, a precizat ca, in cazul in care "[...] **serviciul de colectare si distrugere a deseurilor se efectueaza in schimbul deseurilor, operatiunile au efectul a doua tranzactii distincte, fiecare fiind impozitate distinct. In aceasta situatie baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata se determina conform art. 18 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002, republicata, atat pentru serviciile prestate de S.C. Y S.A., cat si pentru livrarile de deseuri efectuate de S.C. X S.A.**".

Prin urmare, organele de control ar fi trebuit sa verifice daca produsele reziduale - "deseuri anvelope" au fost livrate cu titlu

gratuit sau, asa cum sustine contestatoarea, au fost livrate in contrapartida cu prestarea unui serviciu si, implicit, sa determine baza de impozitare conform art. 18 alin. (1) lit. a) sau art. 18 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in functie de situatia de fapt.

In ceea ce priveste modul de determinare al “prețului de cost, determinat la momentul livrării/prestării”, se retine ca **actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii nu prevedeau un anumit mod imperativ de determinare al costului produselor reziduale**, ci doar principiile generale de determinare a costului de productie al unui bun. In acest sens este si adresa din data de 04.11.2003, anexata la dosarul cauzei, prin care directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice:

“[...] Va comunicam ca intrucat S.C. X S.A. aplica prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 94/2001, la contabilizarea stocurilor se aplica IAS 2 ‘Stocuri’. Mentionam ca in legislatia actuala nu exista prevederi referitoare la determinarea costului produselor reziduale”.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili daca produsele reziduale - “deseuri anvelope” au fost livrate cu titlu gratuit sau, asa cum sustine contestatoarea, au fost livrate in contrapartida cu prestarea unui serviciu, urmeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) si alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 sa se desfiinteze capitolul din procesul verbal incheiat in data de 09.09.2003 de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare, in vederea refacerii acestuia conform celor retinute anterior.

Prin noul act de control se vor analiza si argumentele contestatoarei potrivit carora valoarea acestor produse reziduale a fost cuprinsa in costul de productie al anvelopelor sub forma pierderilor tehnologice, fiind deci regasita in pretul de vanzare al anvelopelor, pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, prin noul act de control se vor analiza si argumentele contestatoarei potrivit carora prin amendamentul din data de 19.09.2003 la contractul incheiat la data de 29.04.2002, obiectul contractului s-a modificat in “livrare contra cost”, la pretul agreeat de parti de 5 EURO pe tona de deseuri, remunerarea livrarilor efectuate de S.C. X S.A. aplicandu-se retroactiv, incepand cu data de 01.01.2003, precum si celelalte argumente cuprinse in contestatie cu privire la acest aspect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 3 si art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata coroborate cu art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

D E C I D E

Desfiintarea capitolului din procesul verbal incheiat in data de 09.09.2003 de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare, in vederea refacerii controlului pentru aceeaasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute in cuprinsul prezentei decizii.

Verificarea va fi efectuata de catre o alta echipa de control decat cea care a intocmit actul de control contestat si desfiintat in parte prin prezenta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 zile de la comunicare, conform prevederilor legale.