



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 356 /2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921413/24.09.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, având sediul social în .X., str. .X. nr.X., județul .X., cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X.

SC .X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa nr..X. „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de .X./2014*” la OPANAF nr.3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. prin care, urmare soluționării deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei .X./2006-.X./2013, cu control ulterior, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, din care SC .X. SA contestă TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 respectiv data de

.X./2014, conform confirmărilor de primire nr..X. și nr..X., anexate în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii prin poștă a contestației, respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila Oficiului poștal .X. aplicată pe Nota de inventar și pe plicul de expediere, ambele anexate în original la dosarul cauzei, contestație înregistrată la Direcția generală .X., sub nr..X./2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SA.

I. SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., precizând următoarele:

Începând cu data de .X./2011 a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale pe linie de TVA, sens în care inspectorii au înscris în Registrul unic de control începerea inspecției fiscale la poziția nr..X./2011.

În data de .X./2012, societatea susține că i-a fost comunicată o adresă prin care a fost înștiințată că începând cu data de .X./2011 inspecția fiscală a fost suspendată, iar ulterior, în data de .X./2014, i-a fost comunicată reluarea inspecției fiscale începând cu data de .X./2014.

Societatea invocă nelegalitatea măsurii suspendării inspecției fiscale, întrucât solicitarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate nu poate avea niciun impact pentru stabilirea bazei impozabile și a TVA aferentă, ci este legată doar pentru stabilirea profitului impozabil și ajustarea sumei de venituri și cheltuieli de către organele de inspecție fiscală, dacă este cazul.

De asemenea, societatea arată că lipsa de relevanță a dosarului prețurilor de transfer asupra obiectivelor inspecției fiscale este recunoscută în mod indirect de înseși organele de control, prin superficialitatea cu care a fost tratat acest subiect și inadvertențele

existente în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală. Astfel, societatea precizează că:

- adresa de suspendare a inspecției fiscale nr..X. a fost emisă în data de .X./2011, înainte ca dosarul prețurilor de transfer să fie solicitat societății prin adresa nr..X./2011;

- pe de o parte, organele de inspecție au afirmat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la pagina 3, ultimul paragraf că nu au analizat dosarul prețurilor de transfer, având în vedere mențiunea *“în vederea analizării datelor cuprinse în conținutul dosarului prețurilor de transfer se va emite avizul de inspecție fiscală pentru verificarea modului de constituire a bazei impozabile și determinare a impozitului datorat bugetului de stat”*, iar pe de altă parte, la pagina 23 “Capitolul IV –Dosarul prețurilor de transfer”, organele de inspecție fiscală au precizat că dosarul prețurilor de transfer nu a fost solicitat.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea consideră că suspendarea dispusă în cauză este lipsită de temei și finalitate, cât timp:

- dosarul prețurilor de transfer nu reprezintă un element ce trebuia analizat în cadrul controlului de TVA, iar

- organele de inspecție fiscală nu au valorificat niciun aspectele privind prețurile de transfer, ilustrând faptul că inspecția fiscală ar fi putut fi continuată și finalizată la momentul respectiv, ceea ce implică în mod necesar o neîndeplinire a condițiilor în care suspendarea putea fi dispusă.

Prin urmare, societatea consideră că decizia de impunere a fost în mod nelegal emisă în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unor obligații accesorii debitului principal pentru toată perioada cât inspecția fiscală a fost suspendată, conduita organelor de inspecție fiscală impunându-se a fi sancționată în temeiul art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.175 din Codul de procedură civilă, având în vedere prejudiciile astfel cauzate societății.

Astfel, societatea subliniază că scopul impunerii de accesorii este de a acoperi prejudiciul suferit de titularul creanței fiscale prin neachitarea de către debitor a obligațiilor fiscale la scadență. Or, în speță, prin dispunerea și menținerea unei măsuri de suspendare a inspecției fiscale în mod nelegal, societatea a fost prejudiciată prin impunerea în mod artificial și injust a unor sume suplimentare cu titlu de accesorii ce au fost calculate pentru o perioadă de mai bine de 2 ani în care nu au fost îndeplinite scopul și obiectivele controlului.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea

ce privește stabilirea în sarcina sa obligațiilor accesorii aferente perioadei în care inspecția fiscală a fost nelegal suspendată (.X./2011-.X./2014).

Totodată, având în vedere suspendarea nelegală a controlului fiscal pentru o perioadă ce excede 2 ani, societatea precizează că inspecția fiscală a avut loc cu încălcarea dispozițiilor imperative privind durata acesteia, stipulate la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, ce limitează durata desfășurării acesteia la 6 luni.

Astfel, societatea susține că inspecția fiscală a avut o durată de .X. de zile, fără a include în acest calcul perioada suspendată, ori prin adăugarea acesteia, se ajunge la o durată de doi ani și opt luni.

Și în aceste condiții, societatea consideră că Decizia de impunere a fost în mod nelegal emisă, impunându-se a fi sancționată în temeiul art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.175 din Codul de procedură civilă, având în vedere prejudiciile astfel cauzate societății, cel puțin în ceea ce privește calculul accesoriilor pentru perioada ce excede termenului legal de 6 luni stabilit pentru desfășurarea inspecției fiscale.

De asemenea, societatea citează prevederile art.91 alin.(1) și alin.(2) și art.92 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală invederând faptul că i-au fost stabilite în mod nelegal obligații fiscale suplimentare aferente unei perioade prescrise, respectiv pentru perioada .X./2006 – .X./2008.

În ceea ce privește aspectele de fond, societatea menționează că în perioada supusă controlului a efectuat livrări intracomunitare cu obiecte sanitare din ceramică către .X., denumită în continuare .X., societate .X. care deține .X.% din capitalul social al SC .X. SA, emitând în acest sens facturi fără TVA și transferând către .X. dreptul de a dispune de bunuri ca și proprietar. Ulterior, din stocul de produse astfel livrate de SC .X. SA, .X. a livrat obiecte sanitare către clienții finali pe piața .X., în condițiile agreeate cu aceștia, acordând și garanție în conformitate cu legislația .X.. În cazul în care s-a constatat că produsele livrate clienților finali au prezentat defecte de fabricație, .X. a înlocuit produsele defecte cu alte produse de același fel, livrate în prealabil de către SC .X. SA și aflate pe stocul .X.. Produsele defecte au rămas în .X., acestea nefiind trimise în România pentru înlocuire/reparații.

Societatea susține că potrivit pct. VI din contractul de producție (Anexa nr.4), încheiat între SC .X. SA (producător) și .X. (beneficiar), .X. are dreptul să refuze bunurile care nu sunt conforme cu standardele agreeate. În cazul în care sunt livrate produse ce au defecte de calitate, SC .X. SA este obligată să despăgubească .X. pentru prejudiciul înregistrat.

De asemenea, societatea precizează că între cele două părți a fost încheiat și un contract de prestări de servicii (Anexa nr.5), în baza căruia .X. prestează în beneficiul SC .X. SA servicii de gestionare și rezolvare a deficienței produselor și reclamațiilor. Astfel, în baza acestui contract, SC .X. SA remunerează costul înregistrat de .X. (la care se adaugă o anumită marjă) cu realizarea următoarelor activități:

- procesarea reclamațiilor;
- soluționarea reclamațiilor;
- alte prestări de servicii aferente reclamațiilor de la clienți;
- livrări gratuite de înlocuire – în această situație, .X. impută SC .X. SA costul înregistrat cu produsele înlocuite gratuit clienților săi, determinat în funcție de numărul de produse înlocuite și prețul mediu de fabricație și achiziție ale SC .X. SA.

Societatea afirmă că sumele percepute de .X. în baza acestui contract le-a considerat prestări de servicii, pentru care a aplicat TVA în România prin mecanismul taxării inverse.

Urmare inspecției fiscale, organele de control au impus în sarcina SC .X. SA, TVA colectată suplimentar cu privire la facturile de recuperare costuri emise de .X. aferente bunurilor înlocuite gratuit clienților finali, pe considerentul că sumele refacturate către SC .X. SA reprezintă stornarea de produse cu defecte calitative livrate inițial, adică rebuturi, fiind asimilate operațiunilor de livrare de bunuri din punct de vedere al TVA, iar pentru aceste rebuturi, societatea nu a făcut dovada că degradarea s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente, că bunurile au fost imputate, distruse sau că au reintrat în circuitul economic sau că bunurile înlocuite se referă la garanții, neputându-se identifica produsele defecte, perioadele în care au fost înlocuite, bunurile care au fost înlocuite.

Societatea invederează că organele de inspecție fiscală nu pot impune TVA colectată suplimentar aferentă facturilor emise de .X. pentru recuperarea costurilor cu produsele defecte, înlocuite gratuit clienților săi, întrucât:

În primul rând, legislația aplicabilă retururilor de bunuri în spațiul comunitar și reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție prevede în mod specific faptul că pentru recuperarea costurilor de înlocuire a produselor defecte de către clientul din alt stat membru de la producătorul din România (prin facturare) nu se datorează TVA în România, operațiunea respectivă nefiind o livrare de bunuri (ci decontarea contravalorii bunurilor înlocuite), precizând că în acest sens au fost implementate prevederile OMEF nr.1823/2007 (în vigoare din anul 2007) și OMFP nr.3417/2009 (în vigoare din anul 2010 până în prezent) ce reglementează instrucțiunile de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul TVA privind retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, iar relevante situației de fapt sunt prevederile art.31 și art.32 din ordinele mai sus menționate.

Societatea consideră că sumele imputate de .X. către SC .X. SA, reprezentând costul înregistrat cu produsele înlocuite, nu pot genera obligații de TVA, întrucât acestea au caracter de despăgubire a .X. pentru prejudiciul înregistrat. Prin urmare, societatea consideră că concluzia de mai sus nu este influențată de faptul că SC .X. SA a aplicat TVA în România prin mecanismul taxării inverse pentru contravaloarea tuturor serviciilor prestate de .X. (inclusiv pentru costul produselor înlocuite), înregistrând TVA atât ca TVA deductibilă, cât și ca taxă colectată, impactul acesteia asupra poziției de TVA a SC .X. SA fiind nul. Astfel, rezultatul aplicat de societate este identic cu cel care ar fi fost înregistrat dacă sumele imputate SC .X. SA ar fi fost considerate o despăgubire în afara sferei de aplicare a TVA.

În al doilea rând, societatea susține că facturile emise de .X. se referă la recuperarea costului cu bunurile înlocuite în .X., și nu la livrări de bunuri transportate din .X. în România, respectiv achiziții intracomunitare de bunuri realizate de SC .X. SA în România.

Societatea susține că bunurile respective nu au reintrat niciodată pe teritoriul României, cu atât mai puțin în patrimoniul său și nu a existat nicio obligație contractuală referitoare la readucerea bunurilor defecte înapoi în România pentru a fi înlocuite sau reparate, întrucât transportul bunurilor defecte pentru reparații ar fi presupus costuri suplimentare (transport, manipulare, asigurare, taxe drum, depozitare, contravaloarea serviciului de reparații, timp de așteptare) neavenite, având în vedere natura bunurilor (produse sanitare) și raportul cost-beneficiu. În aceste condiții, din punct de vedere economic s-a considerat că nu este fezabilă transmiterea bunurilor în România

pentru reparații/înlocuire, ci înlocuirea lor în .X. din stocul de produse constituit.

SC .X. SA citează prevederile art.130¹ alin.(1) din Codul fiscal și susține că prin refacturarea costurilor cu bunurile înlocuite nu se transferă către societate dreptul de a dispune de aceste bunuri ca și proprietar, iar bunurile nu sunt transportate din .X. în România. Astfel, societatea nu realizează o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru a înregistra bunurile respective ca stoc și pentru a avea obligația de a le încărca în gestiune.

Societatea consideră eronat argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia sumele refacturate de .X. către SC .X. SA reprezintă rebuturi, care se cuprind în stocurile unei entități, în conformitate cu prevederile pct.154 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, întrucât .X. nu a facturat rebuturi care au fost fizic transportate în România, ci „un simplu cost al bunurilor înlocuite”, bunurile în format fizic nepărăsind teritoriul .X..

În al treilea rând, societatea susține că bunurile înlocuite gratuit de .X. nu pot reprezenta livrări de bunuri (asimilate) la nivelul societății și, astfel nu pot genera TVA colectată suplimentar, având în vedere că o operațiune nu poate reprezenta o livrare de bunuri asimilată, atât timp cât persoana impozabilă nu deține, ea însăși, dreptul de a dispune de bunuri ca și proprietar, iar prin refacturarea de către .X. a costurilor bunurilor înlocuite, SC .X. SA nu a obținut dreptul de a dispune de bunurile respective ca și proprietar, întrucât:

- .X. a fost cea care a înlocuit în mod gratuit produsele defecte clienților săi pe teritoriul .X. și era astfel obligată să analizeze condițiile impuse de legislația .X. pentru ca respectivele înlocuiri de produse să nu fie considerate livrări de bunuri asimilate (din perspectiva legislației .X.);

- SC .X. SA a suportat doar costul bunurilor înlocuite și nu a acordat niciun bun gratuit altei persoane. Astfel, societatea consideră că nu are nicio obligație de a analiza dacă îndeplinește sau nu condițiile pentru a considera bunurile respective degradate calitativ, respectiv pentru a determina dacă realizează o livrare de bunuri asimilată sau nu în sensul legislației românești de TVA.

În al patrulea rând, societatea consideră că lipsa documentelor justificative care să ateste deficiențele calitative ale produselor înlocuite, respectiv lipsa de reclamații ale beneficiarilor finali, nu poate conduce la concluzia că SC .X. SA are obligația să colecteze

TVA pentru costurile cu înlocuirea produselor refuzate de clienții finali din .X..

SC .X. SA reamintește contractul de producție încheiat cu .X., susținând totodată că nu are o relație contractuală directă și, implicit, nici obligația de a furniza garanție beneficiarilor finali ai produselor livrate de .X. în .X., toate obligațiile în legătură cu clientul final aflându-se în sarcina .X..

Prin urmare, societatea susține că solicitarea organelor de inspecție fiscală în legătură cu documentele justificative care să ateste defectele calitative ale produselor vândute de .X. și a reclamațiilor primite de .X. de la clienții .X. nu este îndreptățită în niciun fel, deoarece astfel de documente aparțin .X., care le deține și le utilizează în conformitate cu legile aplicabile în statul în care își derulează activitatea, respectiv în .X.. SC .X. SA, în calitatea sa de producător, nu are nici obligația și nici dreptul de a solicita documente/protocoale încheiate între .X. și clienții săi privind produsele defecte. Așa cum prevede contractul de producție dintre părți, SC .X. SA acoperă doar o daună către .X. pentru produsele defecte, calculată prin raportare la costul produselor înlocuite.

Societatea precizează că prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au făcut referire la o lege aplicabilă în România (Legea nr.449/2003 privind vânzarea produselor și garanțiilor asociate acestora), fără a ține însă cont de faptul că garanția este acordată de .X. clienților finali din .X., conform condițiilor agreeate de părți. În aceste condiții, societatea consideră că în calitate de producător al bunurilor, și nu de comerciant către clientul final, nu poate fi obligată să respecte prevederile legale din România privind regimul garanțiilor.

Totodată, societatea invederează faptul că tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA al unei operațiuni, trebuie determinat potrivit prevederilor Codului fiscal, în funcție de natura acesteia, fără a se ține cont de aspectele de reglementare conexe. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție (cazurile C-349/96 Card Protection Plan, C-498/99 Town&County Factors), aplicarea scutirilor de TVA nu poate fi restricționată de lipsa unei autorizări/încălcarea unei legislații naționale conexe, atâ timp cât sunt îndeplinite condițiile de substanță impuse de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA. În acest context, faptul că se respectă sau nu o reglementare care nu este de natură fiscală nu are nicio influență asupra dreptului de deducere a TVA. În baza celor de mai sus, societatea subliniază faptul că lipsa

documentelor justificative care să ateste deficiențele calitative ale produselor înlocuite, respectiv lipsa reclamațiilor de la beneficiarii finali de pe piața .X. nu poate conduce la stabilirea TVA colectată aferentă facturilor reprezentând costuri cu reclamații pentru produsele finite refuzate de aceștia.

Drept urmare, pentru toate motivele de fapt și de drept expuse prin contestație, societatea solicită:

→ anularea în parte a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește:

-TVA stabilită suplimentar la plată în cuantum de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii aferente reprezentând dobânzi și penalități de întârziere;

- TVA stabilită suplimentar aferentă perioadei .X./2006-.X./2008, ca urmare a intervenirii prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare;

- obligațiile fiscale accesorii aferente debitului principal, calculate pentru perioada în care inspecția fiscală a fost nelegal suspendată;

→ exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și obligațiile fiscale accesorii aferente, conform capătului de cerere nr.1 de mai sus;

→ restituirea către societate a sumelor identificate conform capătului de cerere nr.1 de mai sus.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de TVA aferente perioadei .X./2006-.X./2011, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2006 - .X./2011, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. reprezentând costuri cu reclamații în valoare de .X. Euro.

SC .X. SA, în calitate de furnizor produce și livrează obiecte sanitare din ceramică către .X.. Societatea .X., .X. deține un procent de .X.% din capitalul social al SC .X. SA. Astfel, bunurile produse de SC .X. SA și livrate către .X. au fost ulterior comercializate pe piață de către acesta.

Având în vedere clauzele prevăzute în contractul de prestări servicii nr..X./2006 încheiat între SC .X. SA, în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din bunurile livrate inițial de SC .X. SA către “societatea mamă”, .X., care ulterior s-a constatat că sunt produse cu defecte de fabricație, adică rebuturi, sunt refacturate de .X. către SC .X. SA. Din anexele aferente facturilor reprezentând costuri cu reclamații emise de .X., rezultă că o parte a acestor costuri reprezintă produse cu defecte de calitate, rebuturi, refacturate către SC .X. SA. Valoarea acestor produse (free substitutes) conform anexelor la facturi este de .X. Euro, respectiv .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea în evidența contabilă a sumelor refacturate de .X. reprezentând contravaloarea produselor cu defecte calitative, SC .X. SA a diminuat baza impozabilă a livrărilor efectuate inițial fără a face dovada că aceste bunuri au reintrat în gestiunea societății odată cu refacturarea lor către .X..

În timpul inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscale documente justificative din care să reiasă deficiențele calitative ale produselor înlocuite, respectiv reclamații ale beneficiarilor.

De asemenea, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, note de recepție și constatare de diferențe semnate de părți din care să reiasă că produsele livrate prezintă defecte de calitate, precum și nicio justificare privind perioada în care se fac aceste înlocuiri de produse și nu au putut fi identificate bunurile care au fost înlocuite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că orice garanție acordată potrivit legii trebuie să precizeze elementele de identificare a produsului, termenul de garanție, durata medie de utilizare, modalitățile de asigurare a garanției – întreținere, reparare, înlocuire și termenul de realizare a acestora, inclusiv denumirea și adresa vânzătorului și ale unității specializate de service. Răspunderea vânzătorului este angajată dacă lipsa de conformitate apare într-un termen definit calculat de la livrarea produsului.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a respectat prevederile legale privind regimul garanțiilor și nu a prezentat nicio justificare referitor la garanții, în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele refacturate de .X. către SC .X. SA reprezintă stornarea de produse cu defecte calitative livrate inițial, adică rebuturi, fiind asimilate operațiunilor de livrare de bunuri din punct de vedere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste rebuturi nerecepționate, societatea nu a făcut dovada că degradarea calitativă a acestora s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente, că bunurile au fost imputate, distruse sau că au reintrat în circuitul economic.

De asemenea, societatea nu a putut face dovada în timpul inspecției fiscale cu documente că bunurile înlocuite se referă la garanții, neputându-se identifica produsele defecte, perioadele în care acestea au fost înlocuite, bunurile care au fost înlocuite.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.128 alin.(1) în vigoare în anul 2006, art.126 alin.(1) lit.a) și art.128 alin.(1), alin.(4) lit.b) și alin.(8), în vigoare în perioada 2007-2011, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 alin.(9) și alin.(7), în vigoare în anul 2006, pct.6 alin.(9) din Normele de aplicare ale art.128 alin.(8) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2007-2011, din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.154 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei și au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte procedurale:

1) Referitor la nelegalitatea măsurii suspendării inspecției fiscale invocată de SC .X. SA, se reține că potrivit art.104 alin.(4) și art.(5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de

Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art.35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”,

iar potrivit art.2 lit.h) din OPANAF nr.14/05.01.2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, în vigoare pe perioada când inspecția fiscală fost suspendată:

“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:[...]

h) pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate;”

Potrivit art.79 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”,

iar potrivit art.2 alin.(1) din OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

“(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală poate fi suspendată pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate, iar organul fiscal competent are dreptul de a solicita dosarul prețurilor de transfer în cazul acestor contribuabili.

Prin urmare, se reține că suspendarea inspecției fiscale este rezultatul unor cauze obiective reglementate prin prevederile OPANAF nr.14/05.01.2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a

inspecției fiscale, citat mai sus, toate constatările privind acțiunile întreprinse de organele de inspecție fiscală pe perioada suspendării inspecției fiscale fiind menționate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014.

De asemenea, se reține că solicitarea dosarului prețurilor de transfer nu este sub nicio formă restricționată doar pentru stabilirea unui anumit impozit, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația societății potrivit căreia solicitarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate nu poate avea niciun impact pentru stabilirea bazei impozabile și a TVA aferentă, ci este legată doar pentru stabilirea profitului impozabil și ajustarea sumei de venituri și cheltuieli de către organele de inspecție fiscală, dacă este cazul.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia dosarul prețurilor de transfer a fost solicitat prin adresa nr..X./2011, respectiv după emiterea adresei de suspendare a inspecției fiscale nr..X./ 2011, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere prevederile alin.(4) din OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care precizează:

(4) Solicitarea de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer se va emite în cursul desfășurării unei inspecții fiscale generale sau parțiale.”

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia lipsa de relevanță a dosarului prețurilor de transfer asupra obiectivelor inspecției fiscale este recunoscută în mod indirect de înseși organele de control, prin superficialitatea cu care a fost tratat acest subiect și inadvertențele existente în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, ținând cont că:

- pe de o parte, organele de inspecție au afirmat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la pagina 3, ultimul paragraf că nu au analizat dosarul prețurilor de transfer, având în vedere mențiunea *“în vederea analizării datelor cuprinse în conținutul dosarului prețurilor de transfer se va emite avizul de inspecție fiscală pentru verificarea modului de constituire a bazei impozabile și determinare a impozitului datorat bugetului de stat”*,

- iar pe de altă parte, la pagina 23 “Capitolul IV –Dosarul prețurilor de transfer”, organele de inspecție fiscală au precizat că dosarul prețurilor de transfer nu a fost solicitat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la începutul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au

constatat că în anul 2009 societatea a stornat venituri din tranzacțiile pe care aceasta le-a desfășurat cu persoane afiliate și a înregistrat pierdere din exploatare.

În materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au considerat că va fi necesară reîncadrarea conținutului economic a unor tranzacții desfășurate cu persoane afiliate în baza art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au solicitat dosarul prețurilor de transfer.

Prin urmare, informațiile obligatorii cuprinse în Anexa nr.1 din Dosarul prețurilor de transfer au fost necesare pentru reîncadrarea corectă a tranzacțiilor care ar fi putut avea impact cu influențe fiscale. Faptul că organele de inspecție fiscală au menționat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală că dosarul prețurilor de transfer va fi analizat și pentru verificarea modului de constituire a bazei impozabile și determinarea impozitului pe profit în baza avizului de inspecție fiscală, nu contravine nici unei norme legale în materie fiscală.

2) Referitor la afirmația societății potrivit căreia inspecția fiscală a avut o durată de 247 de zile, fără a include în acest calcul perioada suspendată, ori prin adăugarea acesteia, se ajunge la o durată de doi ani și opt luni, și prin urmare au fost încălcate dispozițiile imperative stipulate la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, ce limitează durata desfășurării acesteia la 6 luni, se rețin următoarele:

- potrivit art.104 alin.(1) - alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Durata efectuării inspecției fiscale

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(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).*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”*

Se reține că termenul prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale este unul menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, iar în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

Totodată, în ceea ce privește invocarea de către societate a art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.175 din Codul de procedură civilă, având în vedere prejudiciile ce i-au fost cauzate, *“cel puțin în ceea ce privește calculul accesoriilor pentru perioada ce excede termenului legal de 6 luni stabilit pentru desfășurarea inspecției fiscale”,* se reține că într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X., Curtea de Apel .X. a statuat faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

De asemenea, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pagina 19, penultimul paragraf, se reține că obiectul inspecției fiscale parțiale a fost rambursarea TVA, cu control ulterior, iar în perioada desfășurării inspecției fiscale și implicit pe perioada suspendării acesteia, sumele reprezentând TVA de rambursat au fost restituite societății prin compensarea cu alte obligații fiscale datorate bugetului de stat, astfel că societatea a beneficiat de sumele rambursate de la bugetul statului, reprezentând TVA, sub rezerva controlului ulterior a corectitudinii stabilirii acestora și prin urmare, nu se poate considera prejudiciată, deoarece sumele au fost puse la dispoziția acesteia.

3) Referitor la afirmația societății potrivit căreia i-au fost stabilite în mod nelegal obligații fiscale suplimentare aferente unei perioade prescrise, se rețin următoarele:

- potrivit art.98 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin.(1).”,

iar potrivit art.91 din același act normativ:

“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de .X. a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

Potrivit art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art.91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”,

iar potrivit art.102 alin.(6) din același act normativ:

“(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât verificarea societății a fost dispusă în baza ordinelor de serviciu nr..X./2011 și nr..X./2014, începerea inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control al societății la poziția nr..X. din data de .X./2011, astfel că perioada .X./2006 – .X./2008 nu este o perioadă prescrisă.

De asemenea, având în vedere că obiectul inspecției fiscale parțiale a fost rambursarea TVA, se reține că prescripția intervine atât asupra dreptului organului fiscal de a stabili debite, cât și asupra dreptului societății de a beneficia de restituirea sumelor de la bugetul statului.

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014.

B) Aspecte de fond:

1) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA avea obligația să colecteze TVA pentru valoarea bunurilor livrate intracomunitar și stornate de pe venituri ca urmare a refuzurilor calitative, în condițiile în care societatea nu face dovada destinației ulterioare a acestora având în vedere că bunurile respective nu au fost returnate societății.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2006-.X./2011, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. reprezentând costuri cu reclamații în valoare de .X. Euro.

Din anexele acestor facturi reprezentând costuri cu reclamații, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din costuri (și anume suma de .X. Euro, respectiv .X. lei) reprezintă produse

cu defecte de calitate/de fabricație, refacturate de .X. către SC .X. SA (free substitutes).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în calitate de furnizor produce și livrează obiecte sanitare din ceramică către .X.. Societatea .X., .X. deține .X.% din capitalul social al SC .X. SA. Astfel, bunurile produse de SC .X. SA și livrate către .X. au fost ulterior comercializate pe piață de către acesta.

Având în vedere clauzele prevăzute în contractul de prestări servicii nr..X./2006 încheiat între SC .X. SA, în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele refacturate de .X. către SC .X. SA reprezintă stornarea de produse cu defecte calitative livrate inițial, adică rebuturi, fiind asimilate operațiunilor de livrare de bunuri din punct de vedere al TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea în evidența contabilă a sumelor refacturate de .X. reprezentând contravaloarea produselor cu defecte calitative, SC .X. SA a diminuat baza impozabilă a livrărilor efectuate inițial fără a face dovada:

- că aceste bunuri au reintrat în gestiunea societății odată cu refacturarea lor de către .X.;

- că degradarea calitativă a acestor rebuturi nerecepționate, s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente, că bunurile au fost imputate, distruse sau că au reintrat în circuitul economic;

- că bunurile înlocuite se referă la garanții, neputându-se identifica produsele defecte, perioadele în care acestea au fost înlocuite, bunurile care au fost înlocuite, societatea nepunând la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să reiasă deficiențele calitative ale produselor înlocuite, respectiv reclamații ale beneficiarilor.

Totodată, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, note de recepție și constatare de diferențe semnate de părți din care să reiasă că produsele livrate prezintă defecte de calitate, precum nicio justificare privind perioada în care se fac aceste înlocuiri de produse și nu au putut fi identificate bunurile care au fost înlocuite.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a respectat prevederile legale privind regimul garanțiilor și nu a prezentat nicio justificare referitor la garanții, în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.128 alin.(1) în vigoare în anul 2006, art.126 alin.(1) lit.a) și art.128 alin.(1), alin.(4) lit.b) și alin.(8), în vigoare în perioada 2007-2011, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 alin.(9) și pct.(7) alin.(1), în vigoare în anul 2006, pct.6 alin.(9) din Normele de aplicare ale art.128 alin.(8) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2007-2011, din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.154 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de .X./2006:

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

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”

iar în forma aplicabilă începând cu data de .X./2007:

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, **calitatea** ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;”*

Se reține că în perioada .X./2007–.X./2011, în care au fost efectuate, de asemenea, operațiuni, la art.138 lit.b) din Codul fiscal sunt stipulate prevederi similare cu cele citate mai sus.

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de .X./2006, potrivit căroră:

“(2) În situațiile prevăzute la art.138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și

beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea. Pentru operațiunile prevăzute la art.138 lit. d), beneficiarii nu au obligația ajustării taxei deductibile.”,

iar în forma aplicabilă începând cu data de .X./2007, art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138 lit.d).”

În perioada .X./2007–.X./2011, în care au fost efectuate, de asemenea, operațiuni, la art.159 alin.(2) din Codul fiscal sunt stipulate prevederi similare cu cele citate mai sus.

Totodată, potrivit pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de .X./2006:

“23. (1) [...] Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor pct.50 alin.(6) din prezentele norme metodologice, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a), b), c) și e) din Codul fiscal.

(2) În sensul art. 138 lit.b) din Codul fiscal, retururile de bunuri au același tratament ca și refuzurile parțiale sau totale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.”,

iar pct.50 alin.(6), prevede:

“(6) Pentru situațiile prevăzute la art.138 lit.a), b), c) și e) din Codul fiscal beneficiarii sunt obligați să-și ajusteze dreptul de deducere. În aceste situații ajustarea reprezintă anularea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial sau, în cazul prevăzut la art.138 lit.c) din Codul fiscal, când prețurile se majorează ulterior livrării sau prestării, ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente majorării de preț.”,

iar în forma aplicabilă începând cu data de .X./2007, pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Se reține că în perioada .X./2007–.X./2011, în care au fost efectuate de asemenea operațiuni, la pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare cu cele citate mai sus.

Sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține că furnizorii de bunuri pot proceda la ajustarea bazei de impozitare, respectiv la reducerea acesteia, după ce au efectuat livrarea, în speță, livrarea intracomunitară, în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind calitatea bunurilor livrate, caz în care au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturile cu valorile înscrise cu semnul minus.

Organul de soluționare a contestației a analizat documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv:

- facturi externe emise de .X. către SC .X. SA;
- anexe la facturi, unde sunt individualizate în total costuri, valoarea bunurilor “înlocuite”;
- contractul de prestări servicii nr..X./2006 încheiat între SC .X. SA, în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, al cărui obiect îl reprezintă și serviciile de gestionare și rezolvare, în favoarea beneficiarului, a deficiențelor produsului și a reclamațiilor. La cap.II pct.b) „beneficiarul se obligă, [...] să remunereze prestațiile realizate de către operator după cum urmează:

b. Decontarea costurilor aferente reclamațiilor

Costurile înregistrate la prestator pentru prelucrarea reclamațiilor se facturează beneficiarului cu un plus de 5% (pausal de rambursare) aplicat costurilor formate față de costurile înregistrate la prestator. Modalitățile de calcul rezultă din Anexa nr.1.”

- Anexa la contractul de prestări servicii mai sus menționat, pct.2 „Decontarea costurilor aferente reclamațiilor”, unde sunt detaliate următoarele:

→ „Cheia de repartizare nr.1”, ce cuprinde următoarele activități:

- preluarea reclamațiilor, ce „se referă la costuri aferente de personal din preluarea generală și prelucrarea pe cale telefonică a reclamațiilor și sesizărilor, cât și acordarea de asistență primare în cazul unor probleme simple”;

- serviciul intern tehnic de preluare a reclamațiilor, unde „se transmit probleme de montaj sau defecte de producție de la serviciul de preluare a reclamațiilor către serviciul de prelucrare tehnică a reclamațiilor. În măsura în care problema nu poate fi soluționată pe cale telefonică, cazul este transmis serviciului tehnic extern de soluționare a reclamațiilor”;

- serviciul extern tehnic de preluare a reclamațiilor, unde „prin intermediul unei întreprinderi meșteșugărești externe .X., are loc o expertizare la fața locului, funcție de caz cu reparare sau schimbarea piesei, iar piesa de schimb care nu a fost necesară sau piesa reclamată se transmite prestatorului”;

- costurile rezultate din montaj, respectiv „prestații de reparații și montaj din partea unor montori care nu aparțin .X.”.

→ „Cheia de repartizare nr.2”, unde se precizează faptul că „calculul pentru costurile aferente serviciului comercial intern de regularizare stornări se determină prin raportarea numărului total de stornări efectuate față de stornările emise pentru fabrică de către beneficiar”.

→ „Cheia de repartizare nr.3”, potrivit căreia „prelucrarea logistică a reclamațiilor se subîmparte în două domenii de activitate”, respectiv: prelucrarea retururilor, unde are loc o prelucrare a mărfurilor returnate, adică în primă instanță se verifică „toate retururile din stoc, în special cele din .X.. Verificarea nu se mărginește numai la produsele reclamate, ci se extinde și asupra produselor care au fost returnate ca urmare a unor comenzi sau livrări eronate. În măsura în care marfa este în ordine, ea se depozitează în vederea unei livrări care urmează a fi efectuată. Dacă marfa are deficiențe care pot fi înlăturate, se execută repararea acestor deficiențe în cadrul producției,” și pregătirea livrărilor

de înlocuire, unde „se efectuează alegerea mărfii care va fi livrată clienților ca și înlocuitor pentru produsele reclamate având defecte reale, pentru a preîntâmpina nemulțumiri la acești clienți.”

→ „Livrări gratuite de înlocuire”, activitate care „se determină din numărul total de livrări gratuite de înlocuire pentru produse care au fost livrate de către beneficiar. Evaluarea se face la prețurile medii de fabricație și achiziție ale fabricii sursă. **Stornările se referă la produse care au fost vândute clienților externi pe piața .X. pentru piese ceramice mari.**”

Având în vedere documentele analizate mai sus, se reține că .X. a imputat SC .X. SA costul înregistrat cu produsele înlocuite gratuit clienților săi, determinat în funcție de numărul de produse înlocuite și prețul mediu de fabricație și achiziție ale SC .X. SA.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că în perioada .X./2006-.X./2011, .X. a imputat SC .X. SA, costul înregistrat cu reclamațiile, în valoare totală de **.X. Euro**. Aceste costuri sunt compuse din prestări servicii efectuate de .X., reprezentând:

- procesarea reclamațiilor;
- costul cu reparațiile;
- alte prestări de servicii aferente reclamațiilor de la clienți,
- precum și **refacturarea produselor cu defecte de fabricație în sumă de .X. Euro**, respectiv .X. lei, adică rebuturi, livrate inițial de SC .X. SA către “societatea mamă”, .X..

Prin urmare, având în vedere documentele analizate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se rețin prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, și care la alin.(1) în forma aplicabilă până la data de .X./2006, stipulează:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

iar în forma aplicabilă începând cu data de .X./2007:

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

“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat

membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

În perioada .X./2007–.X./2011, în care au fost efectuate, de asemenea, operațiuni, la art.128 alin.(1) și alin.(9) din Codul fiscal sunt stipulate prevederi similare cu cele citate mai sus.

Așadar, conform acestor prevederi legale, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar constituie livrare de bunuri, respectiv livrare intracomunitară în situația în care bunurile sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Față de cele ce preced, se reține că pentru produsele livrate intracomunitar de SC .X. SA, care nu au trecut testele de calitate finale impuse de standardele acestora, prezentând defecte de calitate/ de fabricație, și pe care .X. le-a refacturat către SC .X. SA, **nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar**, așa cum prevede legea fiscală, **SC .X. SA rămânând în atare situație proprietarul bunurilor în cauză.**

Întrucât SC .X. SA rămâne proprietarul bunurilor în cauză, **decizând asupra destinației ulterioare a acestora, cum ar fi: returnarea sau nu, în funcție de anumiți factori**, a acestora, în speță, devin incidente prevederile stipulate la art.128 alin.(4) lit.b), alin.(8) și alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

*“(4) Sunt **asimilate livrărilor de bunuri** efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

“(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).”

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că **este asimilată livrării de bunuri** efectuată cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Totodată, se reține că **nu constituie livrare de bunuri:**

- bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

- bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

- perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

- bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

- acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

- acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Se reține că, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au constatat

că prin înregistrarea în evidența contabilă a sumelor refacturate de .X. reprezentând contravaloarea produselor cu defecte calitative, SC .X. SA a diminuat baza impozabilă a livrărilor efectuate inițial fără a face dovada:

- că aceste bunuri au reintrat în gestiunea societății odată cu refacturarea lor de către .X.;

- că degradarea calitativă a acestor rebuturi nerecepționate, s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente, că bunurile au fost imputate, distruse sau că au reintrat în circuitul economic;

- că bunurile înlocuite se referă la garanții, neputându-se identifica produsele defecte, perioadele în care acestea au fost înlocuite, bunurile care au fost înlocuite, societatea nepunând la dispoziția organelor de inspecție fiscale documente justificate din care să reiasă deficiențele calitative ale produselor înlocuite, respectiv reclamații ale beneficiarilor.

De asemenea, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, note de recepție și constatare de diferențe semnate de părți din care să reiasă că produsele livrate prezintă defecte de calitate, precum și nicio justificare privind perioada în care au fost efectuate aceste înlocuiri de produse, astfel încât să se poată identifica bunurile care au fost înlocuite.

Totodată, se reține că la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a preciza ce reprezintă în fapt produsele refacturate cuprinse în anexele facturilor de costuri cu reclamații emise în perioada .X./2006-.X./2011 de .X. pentru beneficiar SC .X. SA, reprezentantul SC .X. SA a declarat în timpul inspecției fiscale, următoarele:

*„Conform Anexei la contractul între SC .X. SA și .X. înregistrat cu numărul .X./2006, **produsele respective reprezintă livrări gratuite de înlocuire** efectuate de .X. ca urmare a reclamațiilor la produsele fabricate de către SC .X. SA și aflate în perioada de **garanție**”,* fapt confirmat de societate și prin contestația formulată.

Se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative privind reclamațiile beneficiarilor, deficiențele calitative ale produselor înlocuite, bunurile care au fost înlocuite, perioada în care s-au făcut aceste înlocuiri de produse, **pentru a se identifica dacă bunurile respective erau sau nu în perioada de garanție**, aceasta avea posibilitatea să le depună/anexeze în susținerea contestației.

Față de cele ce preced, se reține că SC .X. SA nu a prezentat nici în susținerea contestației documente justificative pentru susținerea celor afirmate, respectiv dacă bunurile înlocuite sunt în garanție, neprobând în nici un mod că s-ar încadra în regimul garanțiilor, sau că bunurile respective pot să prezinte defecte datorate unor cauze obiective cum ar fi depozitarea, manipularea sau transportul la beneficiarul final al acestora, respectiv documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că nici tratamentul fiscal la care face trimitere societatea prin contestația formulată, respectiv prevederile **art.31 și art.32** din OMEF nr.1823/2007 (în vigoare din anul 2007) și OMFP nr.3417/2009 (în vigoare din anul 2010 până în prezent) ce reglementează instrucțiunile de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul TVA privind returnurile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acesta se referă **la livrarea de bunuri care să înlocuiască bunurile defecte din perioada de garanție**, însă societatea nu face dovada livrării unor astfel de bunuri.

Mai mult, la art.3 alin.(2) din Anexa 2 la OMFP nr.3417/2009 menționat mai sus, se prevede:

“(2) În situația în care bunurile refuzate de B nu mai pot fi utilizate și furnizorul A solicită ca acestea să nu mai fie restituite, fiind necesară distrugerea lor:

- dacă furnizorul A este o persoană impozabilă stabilită în România, operațiunea nu va fi considerată transfer de bunuri în sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor art. 128 alin. (8) din Codul fiscal;

- dacă beneficiarul B este o persoană impozabilă stabilită în România, operațiunea nu va fi considerată o achiziție intracomunitară asimilată conform art. 130¹ alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar furnizorul A nu va avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România.”

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia solicitarea organelor de inspecție fiscală în legătură cu documentele justificative care să ateste defectele calitative ale produselor vândute de .X. și a reclamațiilor primite de .X. de la clienții .X. nu este îndreptățită în

niciun fel, deoarece astfel de documente aparțin .X., care le deține și le utilizează în conformitate cu legile aplicabile în statul în care își derulează activitatea, respectiv în .X., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- potrivit art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

- referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată, societatea precizează că bunurile respective nu au reintrat niciodată pe teritoriul României, cu atât mai puțin în patrimoniul său și nu a existat nicio obligație contractuală referitoare la readucerea bunurilor defecte înapoi în România pentru a fi înlocuite sau reparate, întrucât transportul bunurilor defecte pentru reparații ar fi presupus costuri suplimentare (transport, manipulare, asigurare, taxe drum, depozitare, contravaloarea serviciului de reparații, timp de așteptare) neavenite, având în vedere natura bunurilor (produse sanitare) și raportul cost-beneficiu. În aceste condiții, din punct de vedere economic s-a considerat că nu este fezabilă transmiterea bunurilor în România pentru reparații/înlocuire, ci înlocuirea lor în .X. din stocul de produse constituit.

Astfel, se reține că, chiar dacă societatea consideră că decizia privind nereturnarea bunurilor respective a avut la bază tocmai beneficiile aduse activității economice desfășurate de SC .X. SA, acest fapt nu este de natură a face **dovada utilizării acestor bunuri**, preluate

de ea, respectiv intrate în posesia sa urmare a refuzului clienților de recepționare și implicit de plată, refuz acceptat de către SC .X. SA prin stornarea veniturilor ca urmare a refuzurilor calitative, **în desfășurarea activității sale economice sau pentru continuarea acesteia**, așa cum precizează prevederile legale.

Mai mult, societatea, nici în timpul inspecției fiscale și nici prin contestația formulată, nu aduce argumente și nu face dovada destinației bunurilor în cauză, respectiv cum a înțeles să procedeze în această situație, având în vedere că a luat decizia de a nu returna bunurile livrate în România, urmare a costului prea mare al transportului.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea contestatarei conform căreia sumele imputate de .X. către SC .X. SA, reprezentând costul înregistrat cu produsele înlocuite, nu pot genera obligații de TVA, întrucât acestea au caracter de despăgubire a .X. pentru prejudiciul înregistrat, întrucât potrivit celor expuse mai sus, aceste costuri cu reclamații facturate în perioada .X./2006-.X./2011, de .X. către SC .X. SA, în valoare totală de **.X. Euro**, cuprind pe lângă procesarea reclamațiilor, costul cu reparațiile, alte prestări de servicii aferente reclamațiilor de la clienți, și **refacturarea produselor cu defecte de calitate/de fabricație în sumă de .X. Euro**, respectiv .X. lei, adică rebuturi, livrate inițial de SC .X. SA către “societatea mamă”, .X., fiind asimilate operațiunilor de livrare de bunuri din punct de vedere al TVA.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 și a Anexei nr.26 la Raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au colectat TVA doar pentru valoarea produselor cu defecte de calitate/de fabricație și nu pentru toată suma imputată de .X. în perioada .X./2006-.X./2011.

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, respectiv a Cazurilor C-349/96 Card Protection Plan și C-498/99 Town&County Factors, se reține că, așa cum susține chiar societatea prin contestația formulată, aceste decizii vizează faptul că aplicarea scutirilor de TVA nu poate fi restricționată de lipsa unei autorizări/încălcarea unei legislații naționale conexe, atât timp cât sunt îndeplinite condițiile de substanță impuse de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, precum și faptul

că dacă se respectă sau nu o reglementare care nu este de natură fiscală nu are nicio influență asupra dreptului de deducere a TVA.

Însă aceasta este lipsită de relevanță întrucât obiectul prezentei cauze nu îl reprezintă dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ci tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil în situația în care, pentru produsele livrate intracomunitar, ce au fost ulterior stornate urmare refuzurilor calitative, persoana impozabilă nu face dovada destinației ulterioare a acestora conform prevederilor legale.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia TVA în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA.

2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA, se reține că stabilirea de accesorii aferente TVA, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.B. 1) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia decizia de impunere a fost în mod nelegal emisă în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unor obligații accesorii debitului principal pentru

toată perioada cât inspectia fiscală a fost suspendată, conduita organelor de inspectie fiscală impunându-se a fi sancționată în temeiul art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.175 din Codul de procedură civilă, având în vedere prejudiciile astfel cauzate societății, se rețin următoarele:

- potrivit art.2 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”

- iar potrivit art.175 din Legea nr.134/.X./2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

De asemenea, se reține că nulitatea actului administrativ fiscal este prevăzută în mod expres la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nulitatea actelor administrative fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3).

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

Totodată, se reține că societatea consideră prejudiciu și contestă doar accesoriile fără a contesta și debitul principal de plată stabilit de organele de inspecție fiscală. Calculul accesoriilor aferente debitelor principale în perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată nu constituie motiv de nulitate a actului administrativ fiscal.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru debitul principal de plată stabilit de organele de inspecție fiscală, contribuabilul datorează accesorii calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, astfel că acesta datorează accesorii aferente debitelor principale pe perioada suspendării inspecției fiscale.

Prin urmare, se reține că argumentul societății privind nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., nu are temei legal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL