



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR....13../.2011

privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X.

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907855/28.05.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./26.05.2010 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907855/28.05.2010, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în .X., Piața X nr.X, bloc XA, ap.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J12/X/2003 și având cod de înregistrare fiscală X.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

SC .X. SRL, la momentul depunerii contestației, figurează la poziția .X. din Anexa 1 – Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 august 2009 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr.40/25.02.2010, respectiv **23.03.2010**, conform

ștampilei societății aplicate pe adresa nr..X./05.03.2010 a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, de înaintare titlului de creanță și de data înregistrării contestației la Direcția Administrare a Marilor Contribuabili, Serviciul Gestiune, Declarații și Bilanțuri, respectiv 16.04.2010, așa cum reiese din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010, precizând următoarele :

A. Referitor la aspectele procedurale :

1. Societatea susține că nu a fost respectată durata maximă a inspecției fiscale. Astfel, SC .X. SRL precizează că inspecția fiscală parțială a început la data de 01.04.2009. În cuprinsul raportului de inspecție fiscală se menționează că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 10.11.2009-01.02.2010, sens în care au fost indicate referatul și adresele de comunicare a măsurii suspendării și reluării inspecției fiscale.

În partea introductivă a raportului de inspecție fiscală parțială s-a menționat derularea inspecției fiscale în mai multe perioade : de la 01.04.2009 până la 30.04.2009, apoi de la 01.09.2009 până la 05.11.2009 și, de la 01.02.2010 până la 24.02.2010, deși a fost invocată o singură suspendare.

SC .X. SRL precizează că nu i-a fost comunicată măsura suspendării inspecției fiscale, astfel că « *așa zisa reluare a inspecției (care într-adevăr ne-a fost comunicată) ne-a surprins în condițiile în care, practic, inspecția nu a fost întreruptă din punctul nostru de vedere niciodată.* »

Totodată, deși în intervalul 30.04.2009-01.09.2009 inspecția a fost suspendată, societății nu i-a fost comunicată nici măsura suspendării și nici măsura reluării inspecției după suspendare, astfel că au fost încălcate prevederile art.5 și art.6 din O.P.A.N.A.F nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale dat în aplicarea art.104 alin.5) din Codul de procedură fiscală.

În aceste condiții, absența comunicărilor lipsește de efecte aprobarea măsurii/măsurilor de suspendare și, pe cale de consecință, durata inspecției fiscale va fi considerată fără întrerupere de la 01.04.2009 până la 24.02.2010.

Față de cele mai sus precizate, SC .X. SRL susține că nu a fost respectată durata maximă a inspecției fiscale, stabilită imperativ prin art.104 alin.2) din Codul de procedură fiscală, fapt pentru care raportul de inspecție fiscală întocmit după expirarea termenului de 6 luni de la începerea inspecției fiscale este lovit de nulitate.

2) SC .X. SRL susține că nu a fost respectat dreptul contribuabilului de a fi informat și ascultat, fiind încălcate prevederile art.107 alin.(2) și alin.(3) coroborate cu prevederile art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate, organul de inspecție fiscală avea obligația de a comunica în timp util data, ora și locul prezentării concluziilor (constatările și consecințele fiscale) în scopul exprimării unui punct de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

SC .X. SRL consideră că nu a fost informată în timp util de rezultatele inspecției fiscale conform prevederilor art.107 alin.3 din Codul de procedură fiscală și că procedura informării societății și a prezentării concluziilor a fost încălcată, rezultatele încălcării legii având consecințe negative.

Așa cum rezultă din partea introductivă a raportului de inspecție fiscală inspecția fiscală s-a încheiat în data de 24.02.2010, astfel că memoriul și înscrisurile predate inspectorilor în data de 25.02.2010 au fost « ignorate ». Mai mult în Capitolul V.1 din Raportul de inspecție fiscală intitulat « Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului » nu s-a făcut o sinteză a punctului de vedere al societății ci o mențiune simplă că societatea a formulat obiecțiuni. Astfel în tot cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se regăsește vreo mențiune care să probeze că inspectorii au luat în considerare vreun argument menționat de societate în memoriu sau documentele anexate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat înscrisurile relevante în stabilirea caracterului efectiv, real al serviciilor prestate de SC .X. SA.

B. Motive de nelegalitate și netemeinicie a Raportului de inspecție fiscală

1. Referitor la încălcarea prevederilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat o greșită analiză a executării Contractului nr.X/26.01.2007 și au ignorat documentele relevante indicate în mod expres de SC .X. SRL în susținerea punctului de vedere.

Contractul are ca obiect colectarea de către SC .X. SA a deșeurilor, urmată de revânzarea acestora în exclusivitate către SC .X. SRL în condițiile

în care colectarea urma să fie realizată la prețul impus de SC .X. SRL identic cu prețul de revânzare către SC .X. SRL, în toate cazurile facturile de (re)vânzare de la SC .X. SA la SC .X. SRL urmând a fi întocmite ulterior livrării.

În schimbul serviciilor și a exclusivității acordate, SC .X. SRL s-a obligat să plătească SC .X. SA o sumă numită de părți « tarif de colaborare » care era compusă dintr-o parte fixă, suma de .X. lei corespunzătoare unei cantități minime de 20 tone/lună/punct de lucru și o parte variabilă, suma de 0,01 lei pentru fiecare kilogram de marfă colectat și livrat de SC .X. SA peste cantitatea minimă.

Prin urmare, potrivit clauzelor contractuale mai sus menționate, suma de .X. lei plus TVA aferentă are un corespondent în serviciul de colectare și revânzare a minim 20 tone/lună/punct de lucru, desfășurat în condiții de exclusivitate.

Cele 20 tone deșeuri au fost efectiv livrate, realitate ce a fost probată în timpul inspecției fiscale cu documente justificative, conform Legii nr.82/1991 a contabilității, republicată, respectiv : facturile de mărfuri livrate lunar de colaboratorul furnizor (SC .X. SA), recepțiile efectuate lunar în depozitele SC .X. SRL pe baza facturilor fiscale de mărfuri livrate de colaboratorul –furnizor, factura lunară de prestări de servicii care cuprinde prețul fix de .X. lei/lună (aferent cantității minime de X kg), factura fiscală lunară pentru prețul variabil precum și anexa la aceasta care cuprinde detalii cu privire la modul de calcul pentru ceea ce depășește pragul minim de X kg lunar conform contractului încheiat între părți.

SC .X. SRL precizează că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală documentele mai sus menționate și, mai mult, se puteau face și verificări încrucișate la SC .X. SA.

De asemenea, în perioada analizată cantitatea livrată a fost dublă față de cantitatea prevăzută în contract și nu a existat nicio lună în care SC .X. SA să nu colecteze și să revândă către SC .X. SRL cel puțin cantitatea minimă contractată astfel că nu se poate susține că a existat vreo situație în care plata sumei de .X. lei plus TVA aferentă să nu aibă corespondent în serviciul și livrarea minimă, 20 tone/lună/punct de lucru, stipulate contractual.

Societatea menționează că prețul mediu de vânzare a fierului vechi facturat de către SC .X. SA către SC .X. SRL este identic cu prețul mediu de achiziție al acestuia (respectiv aceste prețuri sunt identice), astfel încât venitul obținut de SC .X. SA a fost numai suma fixă, respectiv cei .X. lei plus suma variabilă peste plafonul cantitativ minim sus-menționat.

Prin realizarea obiectului acestui contract, SC .X. SRL a reușit să achiziționeze de pe piață fier vechi la un preț mediu final de achiziție mai mic decât prețul practicat de majoritatea agenților economici colectori.

SC .X. SRL precizează că operațiunea comercială, potrivit prevederilor art.3 din Codul Comercial, s-a efectuat având la bază prevederile

și dispozițiile din contractul nr.X/26.01.2007, care sunt obligatorii pentru părțile semnatare, conform art.969 din Codul civil.

În baza contractului s-a achitat un comision fix și un comision variabil, în bani, potrivit prevederilor art.7 pct.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de starea de fapt mai sus precizată, SC .X. SRL susține că art.145 alin.(3) din Codul fiscal a fost greșit aplicat de organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată.

De asemenea, societatea susține că deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală originalul facturilor, îndeplinind condițiile prevăzute de lege.

Mai mult, OMF nr.94/2001 invocat ca și temei legal a fost abrogat prin art.10 din OMFP nr.1752/2005 începând cu data de 01.01.2006, astfel că nu poate fi invocat ca temei de drept pentru perioada 01.02.2007-31.12.2008.

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.X/25.02.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată precum și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate pentru perioada 26.03.2007-19.02.2010.

2. Cu privire la calcularea de majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei** aferente perioadei în care, cu referire la derularea raporturilor contractuale dintre SC .X. SRL și SC .X. SRL, societatea precizează :

Conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./20.07.2007 și a facturilor fiscale emise de către furnizorul SC .X. SRL .X. în perioada 20.07.2007-01.10.2007, în baza cărora SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată, SC .X. SRL a cumpărat mărfuri în valoare totală de .X. lei.

Contravaloarea acestor mărfuri a fost achitată prin virament bancar în aceeași perioadă.

Recepția acestor mărfuri s-a efectuat în baza proceselor verbale de custodie semnate de ambele părți și înregistrate în contabilitate conform normelor legale în vigoare.

Aceste bunuri achiziționate de SC .X. SRL au fost livrate efectiv în baza proceselor verbale de scoatere din custodie și a facturilor fiscale emise către SC .X. SRL .X. în perioada 24.08.2007 -23.09.2008.

În raport de cele mai sus precizate, societatea susține că achizițiile și vânzările de mărfuri au fost efectuate pe baza facturilor emise în conformitate cu clauzele contractuale și a plăților efectuate de SC .X. SRL în calitate de cumpărător, către SC .X. SRL .X..

SC .X. SRL .X. este persoană juridică afiliată direct la SC .X. SRL din .X. întrucât aceasta din urmă deține 50% din capitalul social al primei societăți. Astfel, operațiunile efectuate între cele două persoane juridice afiliate române au fost înregistrate în contabilitate conform facturilor fiscale și a plăților efectuate și sunt reale.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat prevederile art.134¹ alin.2 din Codul fiscal întrucât:

- în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează că „furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului „, ceea ce înseamnă „livrare pe bază de avize de expediție”, or, în realitate SC .X. SRL a cumpărat mărfurile pe baza de contract de vânzare-cumpărare, facturi fiscale de cumpărare a mărfurilor și plata contravalorii acestora prin bancă. Prin urmare, SC .X. SRL are calitatea de cumpărător și nu de furnizor.

- mărfurile cumpărate au fost păstrate în custodia furnizorului pe bază de proces verbal de custodie semnat de cele două părți. Marfa este proprietatea SC .X. SRL dar locul de depozitare este al furnizorului.

SC .X. SRL precizează că prevederile art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și alin.(3), art. 134², art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se impun cu o forță superioară prevederilor pct.16 alin.3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Mai mult, societatea susține că în conformitate cu art.11 alin.(2) din Codul fiscal, pct.22 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 nu se face reconsiderarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate române.

De asemenea, societatea menționează că în perioada 01.07.2007-30.09.2008, SC .X. SRL a fost în situație de TVA de rambursat, iar TVA dedusă aferentă perioadei în care mărfurile au fost în custodia SC .X. SRL .X. cel mult ar putea diminua TVA de rambursat la care avea dreptul societatea în perioada sus-menționată.

SC .X. SRL a respectat prevederile art.147³ alin. (1) –(6) și art.148 din Codul fiscal întrucât lună de lună a determinat TVA rezultată ca și un excedent în perioada de raportare mai sus-menționată.

Prin urmare, în perioada verificată SC .X. SRL a avut doar TVA de rambursat și nicidecum TVA de plată suplimentar datorat ca și debit suplimentar de plată pentru care să se calculeze majorări de întârziere.

Mai mult, potrivit prevederilor art.23 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu există un debit suplimentar de plată care să genereze accesorii ca fiind neachitat în termenul legal, astfel că majorările de întârziere nu au temei și justificare legală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2007-31.12.2008, în vederea soluționării cu control ulterior a

deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, întocmite pentru lunile februarie 2007-decembrie 2008.

Inspekția fiscală s-a desfășurat în perioadele: 01.04.2009-30.04.2009; 01.09-05.11.2009 și 01.02-24.02.2010.

1) Organele de inspekție fiscală au constatat că în perioada februarie 2007-decembrie 2008, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SA în baza contractului nr.X/2007.

În urma analizării acestor facturi, organele de inspekție fiscală au constatat că acestea cuprind o sumă fixă de .X. lei pentru care SC .X. SRL nu a putut justifica cu documente primare, (reglementate de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pct.21 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr.94/2001), că această sumă reprezintă „servicii ce au fost efectiv prestate în scopul activității desfășurate” și nu au putut fi „verificați prestatorii în legătură cu natura acestor servicii”.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspekție fiscală au constatat că pentru ca SC .X. SRL să beneficieze de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X. SA, serviciile trebuie să fie prestate, în fapt, simpla menționare a lor în contractul nr.18/2007 nefiind suficientă, deoarece nu pot fi deduse costuri care nu sunt în legătură cu furnizarea de bunuri sau de servicii și dacă nu sunt incluse în prețul acestora.

În urma verificării s-a constatat că natura serviciilor prestate în sumă fixă de .X. lei și TVA aferentă, facturate de SC .X. SA, nu are legătură cu realizarea de venituri iar SC .X. SRL prin documentația prezentată nu a putut face dovada că serviciile respective în cauză în sumă fixă de .X. lei, prevăzută în contractul nr.X/2007 au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și au fost prestate efectiv.

Având în vedere cele constatate precum și faptul că în timpul inspekției fiscale, în afară de contractul nr.X/26.01.2007 și facturile cuprinzând prestări de servicii în cotă fixă lunară de .X. lei plus TVA în sumă de X lei, SC .X. SRL nu a prezentat nicio altă documentație din care să rezulte natura serviciului și dacă acesta a fost efectiv prestat, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspekție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** pentru perioada 26.03.2007-19.02.2010.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie-octombrie 2007, SC .X. SRL a achiziționat bunuri în valoare de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei, care fac obiectul unui număr de 11 facturi emise de către SC .X. SRL - societate afiliată, cu sediul în .X., facturi pentru care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data la care au fost emise facturile.

Bunurile achiziționate de la SC .X. SRL au fost lăsate în custodia societății furnizoare. Ulterior, aceste bunuri au fost scoase din custodie și refacturate în perioada august 2007-septembrie 2008 către SC .X. SRL, moment în care SC .X. SRL a colectat taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă la data predării în custodie.

Pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate, societatea a folosit contul 357 „Mărfuri aflate la terți”, cont ce este prezentat și în situațiile financiare și care trebuie să reflecte realitatea evenimentelor și tranzacțiilor. Astfel, în evidența contabilă a societății tranzacțiile mai sus enumerate au fost derulate prin contul 357 „Mărfuri aflate la terți”, cont a cărui funcțiune este de a ține evidența stocurilor de produse aflate la terți.

Având în vedere cele de mai sus precum și prevederile art.145 alin.(1), art.134 alin.(1) și alin.(2) și art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu valabilitate începând cu 01.01.2007, coroborat cu pct.16 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**, de la momentul deducerii taxei pe valoarea adăugată de pe facturile emise de SC .X. SRL, când bunurile erau în depozitul SC .X. SRL la dispoziția SC .X. SRL și momentul în care aceste bunuri au fost refacturate de către SC .X. SRL către SC .X. SRL, societate afiliată, data la care organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată.

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

1) În ceea ce privește aspectele de procedură invocate de societate, respectiv că Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili este lovit de nulitate întrucât acest act administrativ a fost întocmit după expirarea termenului legal de efectuare a inspecției fiscale de 6 luni prevăzut pentru marii contribuabili la

art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din actul normativ mai sus menționat :

« 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.[...]»

Potrivit acestor prevederi legale, motivele care determină nulitatea unui act administrativ fiscal sunt prevăzute explicit și limitativ iar actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat anularea sa astfel încât excepția ridicată de SC .X. SRL nu poate fi reținută.

Prin urmare, în ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că inspecția fiscală este tardivă, fiind efectuată cu depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale, de 6 luni, prevăzută la art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizăm că depășirea perioadei de efectuare a inspecției fiscale nu a fost încadrată de legiuitor ca și condiție de nulitate a actului administrativ fiscal, prevăzută la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 6 luni fiind un termen de recomandare menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu unul de decădere, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen, astfel că 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.

În ceea ce privește argumentul societății că nu i-a fost respectat dreptul de a fi informat și ascultat, fiind încălcate prevederile art.107 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de a fi informat și ascultat, care stipulează:

“(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.”

acesta nu poate fi reținut având în vedere că așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, Capitolul V –Discuția finală cu contribuabilul, **“contribuabilul a fost informat pe tot parcursul desfășurării controlului asupra constatărilor rezultate, iar conducerea societății a fost înștiințată prin adresa nr.X/23.02.2010, înregistrată la societate sub nr.X/24.02.2010, (...), despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.**

Discuția finală cu privire la rezultatele inspecției fiscale a avut loc la sediul contribuabilului în data de 24.02.2010, începând cu ora 9.00, ocazie cu care societatea a avut obiecțiuni asupra constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală. Societatea și-a exprimat punctul de vedere în scris, așa cum prevede art.107, alin.4) din OG nr.X/2003/R/2007 privind Codul de procedură fiscală.”

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă sumei fixe facturate de SC .X. SA către SC .X. SRL în baza contractului nr.X/2007 în condițiile în care din dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în baza contractului de colaborare și exclusivitate nr.X/2007, pentru activitatea de colectare de către colaboratorul –furnizor SC .X. SA, a deșeurilor metalice feroase și neferoase, precum și a deșeurilor de hârtie și acumulatori uzați, urmată de revânzarea acestora în exclusivitate către colaboratorul –beneficiar SC .X. SRL, SC .X. SRL se obliga să plătească o parte fixă, respectiv suma de .X. lei și o parte variabilă, respectiv 0,01 RON pentru fiecare kilogram de marfă colectat și livrat către .X. peste cantitatea de 20 tone/lună/punct de lucru.

Pentru serviciile prestate în baza contractului nr.X/2007, SC .X. SA a emis în perioada februarie 2007-decembrie 2008 către SC .X. SRL facturi în baza cărora SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma fixă de .X. lei facturată de SC .X. SA către SC .X. SRL în baza contractului nr.X/2007, nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca societatea să beneficieze de exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât nu a putut face dovada cu documente că serviciile prestate în sumă

fixă, au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și au fost prestate efectiv.

Prin contestație, SC .X. SRL susține că potrivit clauzelor contractului nr.X/2007 suma fixă de .X. lei plus TVA aferentă are un corespondent în serviciul de colectare și revânzare a minim 20 tone/lună/punct de lucru, desfășurat în condiții de exclusivitate. De asemenea, societatea susține că cele 20 tone deșeuri au fost efectiv livrate, realitate ce a fost probată în timpul inspecției fiscale cu documente justificative, conform Legii nr.82/1991 a contabilității, republicată.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise de SC .X. SA în baza contractului nr.18/2007 pentru partea fixă, în perioada februarie 2007-decembrie 2008, întrucât societatea nu a putut justifica cu documente dacă această sumă reprezintă servicii ce au fost efectiv prestate în scopul activității desfășurate.

Se reține că între SC .X. SRL, în calitate de colaborator-beneficiar și SC .X. SA, în calitate de colaborator-furnizor a fost încheiat Contractul de colaborare și exclusivitate nrX/26.01.2007, care are ca obiect, potrivit pct. II din contract intitulat „Obiectul contractului”, art.1 și art.2:

„(...)colectarea de către colaboratorul –furnizor (.X.), cu respectarea dispozițiilor legale, a deșeurilor metalice feroase și neferoase, precum și a deșeurilor de hârtie și acumulatori uzați, urmată de revânzarea acestora în exclusivitate către colaboratorul –beneficiar (.X.).

Art.2. Colectarea deșeurilor urmează a se face în mod direct de către .X. prin punctele sale de lucru situate în X și .X. (...)

Totodată, potrivit cap. IV din contract intitulat „Tarif de colaborare și exclusivitate”, art.12:

„În schimbul serviciilor prestate, precum și a exclusivității acordate, .X. se obliga să plătească luna .X. un tarif de colaborare care cuprinde:

- a) o parte fixă, respectiv suma de .X. RON,**
- b) o parte variabilă, respectiv 0,01 Ron pentru fiecare kilogram de marfă colectat și livrat către .X. peste cantitatea de 20 tone/lună/punct de lucru .X.”.**

Prin urmare, potrivit prevederilor contractuale, pentru activitatea de colectare de către colaboratorul –furnizor (.X.), a deșeurilor metalice feroase și neferoase, precum și a deșeurilor de hârtie și acumulatori uzați, urmată de revânzarea acestora în exclusivitate către colaboratorul – beneficiar (.X.), SC .X. SRL se obliga să plătească o parte fixă, respectiv suma de .X. lei corespunzătoare unei cantități minime de 20 tone/lună/punct de lucru și o parte variabilă, respectiv 0,01 RON pentru fiecare kilogram de marfă colectat și livrat către .X. peste cantitatea de 20 tone/lună/punct de lucru.

Astfel, potrivit prevederilor contractuale suma de .X. lei reprezintă prețul plătit de SC .X. SRL pentru serviciul de colectare și revânzare în exclusivitate a cantității de 20 tone/lună/punct de lucru.

Prin contestație, SC .X. SRL precizează că cele 20 tone de deșeuri au fost efectiv livrate, realitate ce a fost probată în timpul inspecției fiscale cu documente justificative, conform Legii nr.82/1991 a contabilității, republicată, respectiv : facturile de mărfuri livrate lunar de colaboratorul furnizor (SC .X. SA), recepțiile efectuate lunar în depozitele SC .X. SRL pe baza facturilor fiscale de mărfuri livrate de colaboratorul –furnizor, factura lunară de prestări de servicii care cuprinde prețul fix de .X. lei/lună (afereant cantității minime de 200.000 kg), factura fiscală lunară pentru prețul variabil precum și anexa la acesta (anexa la factura lunară pentru prețul variabil cuprinde detalii cu privire la modul de calcul pentru ceea ce depășește pragul minim de 200.000 kg lunar conform contractului încheiat între părți).

La dosarul contestației au fost depuse în susținere: factura lunară de prestări servicii care cuprinde prețul fix de .X. lei/lună, afereant cantității de 20 tone, factura lunară pentru prețul variabil precum și o anexa la aceasta privind modul de calcul pentru ceea ce depășește pragul minim de 20 tone/lună/punct de lucru, facturi fiscale de mărfuri emise de colaboratorul-furnizor SC .X. SRL, avize de însoțire a mărfii, recepții efectuate în luna septembrie 2007 în depozitele SC .X. SRL, centralizatorul recepțiilor de mărfuri efectuate în depozitele SC .X. SRL în luna septembrie 2007, centralizatorul recepțiilor de mărfuri efectuate în depozitele SC .X. SRL în perioada 01.02.2007-31.12.2008.

Astfel, spre exemplificare, societatea a depus factura seria CJ RECF nr.X/03.09.2007, potrivit căreia SC .X. SA a facturat către SC .X. SRL „prestări servicii cf. Contract nr.X/2007, pentru luna septembrie 2007”, în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de X lei precum și factura seria X

nr.X/11.10.2007, potrivit căreia SC .X. SRL a facturat către SC .X. SRL „prestări servicii cf. Contract nr.X/2007 pentru luna septembrie 2007 cf. Anexă” în valoare de 2.111,08 lei plus TVA în sumă de 401,11 lei.

Analizând documentele mai sus menționate, se reține că SC .X. SA a emis către SC .X. SRL factura atât pentru suma fixă de .X. lei, aferentă cantității de 20 tone/lună/punct de lucru, cât și pentru partea variabilă calculată pentru cantitatea de X kg de marfă colectată și livrată către SC .X. SRL peste cantitatea de 20 tone/lună/punct de lucru.

De asemenea, se reține că societatea a prezentat documente privind achiziția de către SC .X. SRL de la SC .X. SA de fier vechi, recepții efectuate în luna septembrie 2007 în depozitele SC .X. SRL, centralizatorul recepțiilor de mărfuri efectuate în depozitele SC .X. SRL în luna septembrie 2007, centralizatorul recepțiilor de mărfuri efectuate în depozitele SC .X. SRL în perioada 01.02.2007-31.12.2008.

Or, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010 **„până la data controlului, în afară de contractul nr.X/26.01.2007 (...) și facturile cuprinzând prestări de servicii în cotă fixă lunară de .X. lei + tva în sumă de X lei, (...) societatea nu a putut prezenta nici o altă documentație din care să rezulte natura serviciului și dacă acesta a fost efectiv prestat, conform Legii nr.82/1991/R –Legea contabilității.”**

Prin urmare, se reține că documentele anexate de SC .X. SRL în susținerea contestației nu au fost analizate și avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligației de plată.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale, cantitatea colectată de SC .X. SA și revândută către SC .X. SRL conform clauzelor de colaborare și exclusivitate prevăzute în contractul nr.X/2007, cantitatea achiziționată efectiv de SC .X. SRL, dacă aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv dacă suma fixă de .X. lei plus TVA aferentă are un corespondent în serviciul de colectare și revânzare a minim 20 tone/lună/punct de lucru, desfășurat în condiții de exclusivitate și dacă cele 20 tone deșeurii au fost efectiv livrate.

Având în vedere cele mai sus precizate organele de soluționare nu se pot pronunța dacă SC .X. SRL și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă sumei fixe de .X. lei facturată de SC .X. SA către SC .X. SRL în baza contractului nr.1X/2007, respectiv asupra punerii în executare a contractului nr.X/2007.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

În concluzie, se va desființa Decizia de impunere nr.X/25.02.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

3) Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la pct.2 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.X/25.02.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr.40/25.02.2010 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

4) Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data primirii facturilor de la societatea furnizoare SC .X. SRL, pentru bunuri ce au fost lăsate în custodia furnizorului și data scoaterii din custodie a acestor bunuri, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat achizițiile efectuate de SC .X. SRL în categoria stocurilor puse la dispoziția clientului.

În fapt, în perioada iulie-octombrie 2007, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de achiziții bunuri emise de SC .X. SRL .

Bunurile achiziționate de la SC .X. SRL au fost lăsate în custodia societății furnizoare. Ulterior, aceste bunuri au fost scoase din custodie și

refacturate în perioada august 2007-septembrie 2008 către SC .X. SRL, moment în care SC .X. SRL a colectat taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă la data predării în custodie.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL a intervenit la data scoaterii din custodie a acestor bunuri, conform proceselor verbale de scoatere din custodie și nu la data la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, respectiv la data emiterii de către SC .X. SRL a facturilor de achiziție, întrucât bunurile achiziționate de SC .X. SRL sunt stocuri la dispoziția clientului, pentru care exigibilitatea taxei a intervenit la data la care clientul a scos bunurile din depozit, potrivit pct.16 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**, de la momentul în care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, când bunurile erau în depozitul SC .X. SRL și până la momentul în care aceste bunuri au fost refacturate de către SC .X. SRL către SC .X. SRL, dată la care organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat prevederile art.134¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achizițiile și vânzările de bunuri au fost efectuate de SC .X. SRL în baza facturilor emise în conformitate cu clauzele contractuale și a plăților efectuate de SC .X. SRL în calitate de cumpărător, către societatea vânzătoare SC .X. SRL .X..

În drept, potrivit art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

“ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.”

Aceste prevederi se coroborează cu pct.16 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“ (3) Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru livrările de bunuri reprezentând stocurile la dispoziția clientului, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care beneficiarul devine proprietar al bunurilor, respectiv la data la care clientul intră în posesia bunurilor, conform prevederilor pct.16 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, potrivit art. 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și competențele ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.
(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

Potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator sau la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Prin urmare, coroborând prevederile legale mai sus menționate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul stocurilor la dispoziția clienților intervine la data la care beneficiarul devine proprietar al bunurilor, respectiv la data la care clientul intră în posesia bunurilor, sau la data emiterii unei facturi, în cazul în care emiterea acesteia s-a realizat înainte de data la care intervine faptul generator.

Totodată, potrivit art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.07.2007:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

iar potrivit art.120 din același act normativ:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, majorările de întârziere se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010, se reține că în perioada iulie-octombrie 2007 SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de achiziții bunuri emise de SC .X. SRL .

Bunurile achiziționate de la SC .X. SRL au fost lăsate în custodia societății furnizoare. Ulterior, aceste bunuri au fost scoase din custodie și refacturate în perioada august 2007-septembrie 2008 către SC .X. SRL, moment în care SC .X. SRL a colectat taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă la data predării în custodie.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate de SC .X. SRL de la SC .X. SRL a intervenit la data scoaterii din custodie a acestor bunuri, conform proceselor verbale de scoatere din custodie și nu data la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, respectiv la data emiterii de către SC .X. SRL către SC .X. SRL a facturilor de achiziție, întrucât bunurile achiziționate de SC .X. SRL sunt stocuri la dispoziția clientului, pentru care exigibilitatea taxei a intervenit la data la care clientul a scos bunurile din depozit, potrivit pct.16 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**, de la momentul la care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, când bunurile erau în depozitul SC .X. SRL și momentul în care aceste bunuri au fost refacturate de către SC .X. SRL către SC .X. SRL, dată la care organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au calculat majorările de întârziere în sumă de **.X./ lei**, **ca urmare a considerării bunurilor achiziționate de SC .X. SRL ca fiind stocuri la dispoziția**

clientului, pentru care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care clientul a scos bunurile din depozit.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat prevederile art.134¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achizițiile și vânzările de bunuri au fost efectuate de SC .X. SRL în baza facturilor emise în conformitate cu clauzele contractuale și a plăților efectuate de SC .X. SRL în calitate de cumpărător, către societatea vânzătoare SC .X. SRL .X..

De asemenea, precizează că “mărfurile cumpărate au fost păstrate în custodia furnizorului pe baza procesului verbal de custodie semnat de cele două părți. Marfa este proprietatea SC .X. SRL dar locul de depozitare este al furnizorului (se contestă calitatea de proprietar a .X. deși această marfă a fost cumpărată de SC .X. SRL pe baza contractului de vânzare –cumpărare, a facturilor fiscale emise de SC .X. SRL și achitate prin virament bancar de SC .X. SRL).”

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2010 nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat achizițiile de bunuri în categoria stocurilor la dispoziția clienților și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X./ lei între momentul deducerii TVA de pe facturile emise de SC .X. SRL și momentul în care aceste bunuri au fost refacturate de către SC .X. SRL către SC .X. SRL.

De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./20.07.2007, respectiv clauzele contractuale în funcție de care să se stabilească ca aceste „**stocuri la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.**”

Mai mult, în situația stocurilor puse la dispoziția clientului, potrivit art.155¹ alin.(4), alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

„(4) În cazul livrărilor în vederea testării sau pentru verificarea conformității, a stocurilor în regim de consignație sau a stocurilor puse la dispoziție clientului, la data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor, persoana impozabilă va emite către destinatarul bunurilor un document care cuprinde următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;**
- b) denumirea/numele și adresa părților;**
- c) data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor;**
- d) denumirea și cantitatea bunurilor.**

(5) În cazurile prevăzute la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să emită un document către destinatarul bunurilor, în momentul returnării parțiale sau integrale a bunurilor de către acesta din urmă. Acest document trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la alin. (4), cu excepția datei punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor, care este înlocuită de data primirii bunurilor.

(6) Pentru operațiunile menționate la alin. (4), factura se emite în momentul în care destinatarul devine proprietarul bunurilor și cuprinde o referire la documentele emise conform alin. (4) și (5).”

Or, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, deși au încadrat aceste achiziții în categoria stocurilor la dispoziția clientului, au verificat documentele care trebuie întocmite în această situație conform prevederilor legale mai sus menționate.

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și faptul că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat achizițiile de bunuri în categoria stocurilor la dispoziția clientului, precum și faptul că societatea nu a prezentat documentele invocate în contestație, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra exigibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate de către SC .X. SRL, respectiv dacă aceasta intervine la data scoaterii din custodie a acestor bunuri, conform proceselor verbale de scoatere din custodie sau la data la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, respectiv la data emiterii de către SC .X. SRL către SC .X. SRL a facturilor de achiziție.

Prin urmare, în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:“(3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**”, coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr.X/25.02.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X./ lei urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să analizeze și să stabilească situația fiscală conform celor reținute mai sus.

Totodată, la reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de SC .X. SRL.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr.X/25.02.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X