



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr./2009
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. "A" S.A.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
cu nr.*/2009**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de către S.C. "A" S.A. prin adresa înregistrată sub nr.***/2009 și de Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii – Serviciul de inspecție fiscală 2 prin adresa nr.***/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.***/2009, asupra contestației formulată de S.C. "A" "C" S.A., având sediul social în "C".

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.***/2009 de către organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrație Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii – Serviciul de inspecție fiscală 2 prin care s-a stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentar de plată în sumă de *** lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de *** lei, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de *** lei și majorări de întârziere în sumă de *** lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 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 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2009, respectiv 05.05.2009, potrivit adresei nr.***/2009 transmisă de Oficiul Poștal "C"1 Direcției generale a finanțelor publice a județului "C" cu privire la situația recomandată nr.***/

prin care a fost comunicat actul administrativ fiscal mai sus menționat, anexată la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", respectiv 03.06.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) 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 se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "A" "C" S.A. contestă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.***/2009 și întocmită de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului "C", Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii - Serviciul Inspecție fiscală 2 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de *** lei ca urmare a ajustării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în luna decembrie 2007, respectiv luna iunie 2008 aferentă facturilor de livrare de bunuri cu instalare, respectiv 3 utilaje, emise de "S" "A" Sucursala B România, reprezentând aport la capitalul social al societății și majorările de întârziere aferente acestei obligații suplimentare de plată în sumă de *** lei și totodată, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei și majorările de întârziere aferente în cuantum de *** lei ca urmare a constatării diminuării în mod eronat a taxei pe valoarea adăugată de plată pe lunile iulie 2006, septembrie 2006 și decembrie 2007, motivând următoarele :**

1. Condiții de fond

Taxa pe valoarea adăugată

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală în mod eronat au concluzionat că societatea nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei înscrisă în facturile *** emise de "S" "A", prin care au fost livrate 3 utilaje din Germania, în scopul majorării capitalului social al societății, precizând că, înainte de data aderării României la Uniunea Europeană, Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare ale acestuia prevedeau că operațiunea de aport la capitalul social al unei societăți nu reprezintă o operațiune în sfera de aplicare a TVA, fără alte condiții suplimentare, în conformitate cu prevederile art.128 (8) din Codul fiscal aplicabil în anul 2006 și ale pct.6 din Normele metodologice de

aplicare a Titlului VI din Codul fiscal pentru anul 2006, în timp ce după 1 ianuarie 2007, doar în anumite condiții această operațiune este considerată ca fiind în afara sferei de aplicare a TVA, respectiv că, transferul activelor, nu ar fi constituit livrare de bunuri ci o operațiune în afara sferei de aplicare a TVA, dacă erau îndeplinite condițiile menționate la pct.6 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, efectuate de acționar, "S" "A", prin Sucursala B România, prin aport în natură la capitalul S.C. "A" "C" S.A.

Societatea precizează totodată că cele trei active de sine stătătoare, respectiv utilajele, transferate prin aport în natură la capitalul social al societății, nu constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă capabilă să efectueze o activitate economică separată precum o secție, ramură, iar pentru respectarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, respectiv a încadrării operațiunii în afara sferei de aplicare a TVA, trebuiau îndeplinite cumulativ anumite condiții, și anume :

- activele transferate trebuie să constituie o parte a activității economice a "S" "A", activitate care este independentă de restul activităților economice desfășurate de aceasta ;

- "S" "A" trebuie să desfășoare o activitate economică distinctă în legătură cu cele trei utilaje pentru ca operațiunea de aport la capitalul social al societății "A" "C" S.A. să se califice ca transfer de ramură/divizie în afara sferei de aplicare a TVA ;

- S.C. "A" "C" S.A. trebuie să fie persoană impozabilă în scopuri de TVA ;

- S.C. "A" "C" S.A. continuă activitatea "S" "A" ; nu este obligatoriu ca societatea să continue același tip de activitate a "S" "A", însă are intenția să continue activitatea care i-a fost transferată și nu să o lichideze imediat după realizarea transferului, invocând în susținerea acestui argument *sentința CEJ C-497/01 în cazul Zita Modes s"A" v. Administration del'enregistrement et des domaines (LU), 27 noiembrie 2003*, potrivit căreia *pentru a beneficia de un tratament special de TVA (adică de a nu fi considerată livrare de bunuri), un transfer de afacere/activitate trebuie să îndeplinească următoarele condiții : întreprinderea sau partea afacerii transferate trebuie să desfășoare o activitate economică independentă mai degrabă decât să fie simplu transfer de active, și cumpărătorul nu trebuie să urmărească același tip de afaceri ca vânzător înainte de transfer, dar trebuie să aibă intenția de a continua afacerea, mai degrabă decât lichidarea activelor.*

Totodată, societatea, în susținerea contestației, precizează că în ceea ce privește regulile de TVA referitoare la „plată”, în conformitate cu Normele de aplicare a art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aportul în natură la capitalul social al societății efectuat de “S” “A” reprezintă o operațiune cu plată, justificat de faptul că “S” “A” primește în schimb titluri de participațiune (acțiuni) în S.C. “A” “C” S.A.

Societatea precizează că “S” “A”, prin sucursala sa din România, reprezentând aceeași persoană impozabilă din punct de vedere juridic și al TVA, prin efectuarea aportului de active la capitalul social al societății în decembrie 2007 și iulie 2008, realizează o livrare de bunuri cu instalare care are locul livrării în România, deci o operațiune în sfera de aplicare a TVA și în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabilă beneficiară a transferului are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul realizării operațiunilor taxabile.

Totodată, societatea, în susținerea contestației, invocă și procesul verbal nr.*/2009, întocmit în urma controlului inopinant de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului B la “S” “A” Sucursala B România, ca urmare a soluționării adresei nr.*/2007 transmisă de Direcția generală a finanțelor publice a jud.”C” prin care se precizează că „*operațiunea de aport la capitalul social este o livrare de bunuri cu instalare.*”

Societatea precizează că, în ceea ce privește accesoriile calculate la diferențele de TVA de plată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, în baza principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, nu datorează obligații fiscale accesorii, întrucât societatea nu datorează obligație fiscală principală către bugetul general consolidat, respectiv nu datorează TVA pentru achizițiile menționate.

Contestatoarele precizează că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea a înregistrat în mod eronat la regularizări TVA deductibil în sumă *** lei în luna iulie 2006, în sumă de *** lei în luna septembrie 2006 și în sumă de *** lei în luna decembrie 2007, acest lucru s-a datorat unei erori materiale la întocmirea deconturilor, aceste sume fiind înregistrate la regularizări în loc să fie înregistrate la sume de recuperat, respectiv că sumele aferente anului 2006 au fost înregistrate în rândul 9 al decontului în loc de rândul 24 al decontului, iar suma aferentă anului 2007 a fost înregistrată în rândul 27 al decontului în loc de rândul 34 al decontului, erori materiale care nu au nicio relevanță din punct de vedere al cuantumului creanței fiscale întrucât TVA în cuantum total de *** lei nu a fost dedus în plus de societate, dovadă clară fiind faptul că la momentul depunerii cererii de rambursare soldul din

decontul de TVA corespundea perfect cu soldurile din balanța de verificare și din fișele de cont.

2. Condiții de formă

2.1. În ceea ce privește condițiile de formă privind întocmirea raportului de inspecție fiscală, societatea consideră că i-au fost încălcate în mod abuziv drepturile stabilite prin lege, fapt ce atrage potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ revocarea raportului de inspecție fiscală nr.***/2009 și totodată, având în vedere art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, revocarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.***/2009, argumentând în acest sens faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat sinteza referitoare la punctul de vedere formulat de societate și nici concluziile asupra analizei punctului de vedere al societății în cadrul capitolului V din raportul de inspecție fiscală nr.***/2009, așa cum este prevăzut în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală.

Totodată, societatea precizează că are dreptul să prezinte în scris punctul de vedere referitor la constatările inspecție fiscale, în conformitate cu dispozițiile art.9 alin.(1) coroborat cu art.107 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, cu dispozițiile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, precum și cu prevederile pct.13 din Anexa la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.713/2004 pentru aprobarea „*Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale*”, fapt pentru care și urmare a invitației primite din partea organelor de inspecție fiscală în vederea purtării discuției finale, societatea a prezentat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului “C” sub nr.***/2009.

2.2. În ceea ce privește condițiile de formă privind modalitatea de calcul al accesoriilor stabilite de către organele de inspecție fiscală și prezentate în anexele la raportul de inspecție fiscală, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile referitoare la modalitatea de stabilire a obligațiilor fiscale accesorii, în conformitate cu dispozițiile Capitolului VI „*Sinteza constatărilor inspecției fiscale*” din Anexa nr.2 „*Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale raportului de inspecție fiscală*” la Ordinului președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală și totodată nu justifică prin informațiile completate corectitudinea calculului obligațiilor fiscale accesorii, întrucât atât în raportul de inspecție fiscală nr.*/2009 la Capitolul V pct.5.2. „Situția dobânzilor, penalităților și a amenzilor calculate și aplicate la data prezentului control”, cât și în anexele care însoțesc acest raport de inspecție fiscală nu este menționată perioada/periodele pentru care se calculează accesorii, iar în decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2009 la pag.1 secțiunea 2.1.1., rândul 2 din tabel este înscris ca perioadă pentru care s-au calculat obligații fiscale accesorii, perioada : 01/01/2006 – 22/04/2009.

Astfel, societatea solicită revocarea raportului de inspecție fiscală nr.*/2009 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2009, în baza prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

Totodată, societatea invocă și prevederile art.110 din Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare, precizând că în cazul în care s-au individualizat prin titlul de creanță obligații de plată accesorii pentru care nu au fost respectate condițiile de formă privind reflectarea acestora în deciziile de calcul de accesorii, aceste acte sunt lovite de nulitate.

II. Prin raportul de inspecției fiscale nr.*/2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*/2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală contestată, organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii-Serviciul de inspecție fiscală 2, au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale la societatea “A” “C” S.A., având ca obiectiv verificarea sumei negative a TVA care a fost solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de la 01.01.2006 la 31.08.2008, societatea fiind în situația de rambursare a sumei negative a TVA cu control ulterior.

În perioada fiscală verificată 01.01.2006-31.08.2008, suma negativă de TVA înregistrată de către societate este de * lei, iar TVA de plată de * lei. Suma negativă a TVA **solicitată și rambursată** cu control ulterior în sumă de * lei a rezultat din TVA de rambursat aferentă lunilor mai 2007-mai 2008.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 12.11.2008-21.12.2008 și 15.04.2009-21.04.2009, fiind suspendată din data de 22.12.2008, conform adresei nr.*/2008, pentru efectuarea unui control încrucișat. Reluarea

inspecției fiscale începând cu data de 15.04.2009 a fost comunicată societății cu adresa nr. ***/2009.

1. Regimul deducerilor

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile decembrie 2007 și iunie 2008 S.C. "A" "C" S.A. și-a dedus TVA în sumă de *** lei din facturile nr.***, emise de S.C. "S" "A", prin care sunt livrate 3 utilaje din Germaia în România, pe facturi fiind înscris și codul de înregistrare fiscală al S.C. "S" "A" - Sucursala B, precum și mențiunea că „*nu este vorba de o factură comercială ci de o aducere ca aport la capital care nu trebuie plătit*”

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei utilaje au fost înregistrate în contabilitatea societății ca majorare de capital social, în creditul contului 1011 – „Capital social”, majorarea capitalului social al societății fiind aprobată prin Hotărârile Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor din data de 07.12.2007 și din data de 28.06.2008 și înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului, fiind emise Certificatele de înregistrare de mențiuni privind majorarea de capital din datele de 28.01.2008, respectiv 17.07.2008. Conform precizărilor din Nota explicativă, anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, solicitată de către organele de inspecție fiscală această operațiune s-a realizat urmare a contractului de vânzare-cumpărare acțiuni prin care S.C. "S" "A", ca acționar principal al S.C. "A" "C" S.A., avea obligația de a investi suma de *** EUR, astfel „*pentru îndeplinirea acestei obligații au fost livrate 3 utilaje, care au fost înregistrate ca aport la capitalul social al S.C. *** S.A.*”

Întrucât în aceeași Notă explicativă se arată că societatea contestatoare nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute pentru achizițiile intracomunitare deoarece S.C. "S" "A" are o sucursală înregistrată în B, CUI ***, echipa de inspecție fiscală a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. "S" "A" - Sucursala B pentru a clarifica toate aspectele legate de livrarea acestor utilaje, fiind încheiat în acest sens procesul verbal nr. ***/2009 de către Direcția generală a finanțelor publice a municipiului B, în care se prezintă următoarele constatări :

- tranzacțiile din facturile nr.*** reprezintă aport în natură la capitalul social al S.C. *** S.A., societate la care "S" "A", persoană juridică "A" că este acționar majoritar, aportul s-a realizat prin S.C. "S" "A" - Sucursala B ;

- utilajele au fost achiziționate din Germania de către S.C. "S" "A" și au fost înregistrate ca achiziții intracomunitare de către S.C. "S" "A" – Sucursala B ;

- S.C. "S" "A" – Sucursala B a colectat TVA aferentă livrărilor de stații către S.C. *** S.A., deoarece stațiile au necesitat montaj la locul de instalare și atunci conform art.132, alin.(1), lit.b) din Codul fiscal „*locul operațiunii impozabile se consideră a fi locul unde se efectuează instalarea sau montajul de către furnizor*”.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că S.C. *** S.A. a dedus în mod eronat TVA înscrisă în facturile nr.*** emise de S.C. "S" "A", întrucât operațiunea de aport la capitalul social efectuată de S.C. "S" "A" nu îndeplinește condițiile de operațiune impozabilă, deoarece aportul în natură la capitalul unei societăți în situația în care primitorul activelor este o persoană impozabilă nu constituie livrare de bunuri și prin urmare nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată așa cum se prevede la art.126 alin.(1) și art.128 alin.(7) din Codul fiscal, iar conform art.145 alin.(1) din Codul fiscal, pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. "S" "A", societatea trebuie să facă dovada ca TVA a devenit exigibilă, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit **TVA suplimentar** în sumă de *** lei și **majorări de întârziere** în sumă de *** lei, conform anexa nr.11.

2. Conducerea evidenței operațiunilor impozabile la TVA

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în deconturile de TVA la regularizări TVA deductibil în sumă de *** lei în luna iulie 2006 , în sumă de *** lei în luna septembrie 2006, în sumă de *** lei în luna decembrie 2007, societatea neputând justifica exercitarea dreptului de deducere pentru acest TVA cu documente legale conform prevederilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003/R, diminuându-și astfel, în mod eronat, TVA de plată aferentă lunilor iulie 2006, septembrie 2006 și decembrie 2007, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit **TVA suplimentară** în sumă de *** lei și **majorări de întârziere** în sumă de *** lei.

III. Luând în considerare constatările organului 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:

A.1. În ceea ce privește condițiile de formă privind întocmirea raportului de inspecție fiscală, pe care societatea le consideră încălcate în mod abuziv de către organele de inspecție fiscală, întrucât în raportul de inspecție fiscală nr.***/2009, acestea nu au prezentat sinteza referitoare la punctul de vedere formulat de societate și nici concluziile asupra analizei punctului de vedere al societății, invocând în acest sens dispozițiile art.9 alin.(1) coroborat cu art.107 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, precum și cu dispozițiile Ordinului nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală și ale pct.13 din Anexa 1 la Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Potrivit art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

La art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(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.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, respectiv notele explicative - anexele nr.5 și nr.7 la raportul de inspecție fiscală nr.*/2009, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au încălcat dreptul contribuabilului în ceea ce privește informarea acestuia pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, dovadă în acest sens fiind notele explicative menționate mai sus, prin care organele de inspecție fiscală solicită reprezentantului legal al societății explicații cu privire la faptele constatate.

Totodată, luând în considerare punctul de vedere exprimat în scris de către societate și înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii sub nr.*/2009, precum și cele precizate de către organele de inspecție fiscală la Cap.IV – *„Discuția finală cu contribuabilul”* din raportul de inspecție fiscală nr.*/2009, respectiv că *„S-a înmânat agentului economic*

*invitația la sediul organului fiscal în vederea discuției finale. Aceasta a avut loc în data de 22.04.2009 la ora 10,30. **Agentul economic nu este de acord cu constatările din prezentul raport și refuză să semneze anexele.***”, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au încălcat nici dreptul contribuabilului în ceea ce privește posibilitatea de a-și exprima la încheierea inspecției fiscale punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, contribuabilul fiind cel care și-a exercitat acest drept cu întârziere, respectiv la data de **30.04.2009**, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală fiind emisă, în baza raportului de inspecție fiscală nr.***/2009, la data de **22.04.2009**.

Având în vedere, de asemenea, invocarea de către contestatoare a Ordinului nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, se reține că, potrivit dispozițiilor Cap.5 - Discuția finală cu contribuabilul:

*„1. **Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului***

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

*2. **Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului***

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

Prin urmare, chiar dacă în raportul de inspecție fiscală nr.***/2009 la Cap.IV – „*Discuția finală cu contribuabilul*” nu este consemnat **numărul și data documentului** prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale, sunt menționate în mod explicit data, respectiv 22.04.2009, ora, respectiv 10,30 și locul de desfășurare a discuției finale, respectiv sediul organului fiscal, rezultând fără echivoc că societatea a fost înștiințată cu privire la „*discuția finală*”, iar în ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală, în cadrul acestui capitol, nu au prezentat sinteza referitoare la punctul de vedere formulat de societate și nici concluziile asupra analizei punctului de vedere al societății, se reține că, așa cum s-a arătat mai sus, societatea și-a exprimat punctul de vedere,

prin exercitarea acestui drept în scris, ulterior încheierii raportului de inspecție fiscală și a emiterii deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală, în atare situație, neputând proceda la prezentarea sintezei și analizarea punctului de vedere al societății în cadrul capitolului respectiv.

Astfel, față de cele precizate mai sus, argumentele invocate de societate la acest capăt de cerere nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, susținerile contestatoarei cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a condițiilor de formă privind întocmirea raportului de inspecție fiscală nr.*/2009 **fiind neîntemeiate.**

Mai mult, având în vedere că societatea solicită, în baza argumentelor precizate și analizate mai sus, revocarea raportului de inspecție fiscală nr.*/2009 și, pe cale de consecință, a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009, în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se reține că din punct de vedere al procedurii de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale se aplică reglementările speciale prevăzute în Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003, cod care reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, precum și pentru administrarea drepturilor vamale, administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat și care constituie totodată procedura de drept comun pentru administrarea acestora, or în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, anularea totală sau parțială a actului atacat nu poate fi atrasă de nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a **condițiilor de formă** privind întocmirea raportului de inspecție fiscală, anexă la decizia de impunere nr.*/2009, care este titlu de creanță.

A.2. În ceea ce privește condițiile de formă privind modalitatea de calcul al accesoriilor stabilite de către organele de inspecție fiscală și prezentate în Anexele la Raportul de inspecție fiscală, pe care societatea le consideră ca fiind nerespectate de către organele de inspecție fiscală, întrucât în anexele la raportul de inspecție fiscală nr.*/2009, cât și în decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009 și în raportul de inspecție fiscală nr.*/2009 nu se menționează perioada/perioadele pentru care se calculează accesorii, invocând în acest sens dispozițiile Capitolului VI „*Sinteza constatărilor inspecției fiscale*” din Anexa nr.2 „*Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale raportului de inspecție fiscală*” la Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală și totodată ale art.120 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, din analiza anexelor la raportul de inspecție fiscală nr.***/2009, respectiv anexele nr.1, nr.2, nr.3, nr.4-pag.1, nr.11, nr.12-pag.1, nr.13-pag.1, se reține că în fiecare dintre aceste anexe sunt evidențiate atât baza de calcul a majorărilor de întârziere, cât și data scadentă, respectiv data de la care încep să curgă majorările de întârziere, precum și numărul zilelor de întârziere și cota de majorări de întârziere aplicată, iar în cazul în care nu s-a întocmit o anexă distinctă, în cadrul raportului de inspecție fiscală este prezentat detaliat modul de calcul al accesoriilor după formula: suma stabilită suplimentar X nr.de zile de întârziere X cota de majorări de întârziere.

Astfel, chiar dacă nu este înscrisă perioada pentru care s-au calculat obligații fiscale accesorii după modelul prezentat la Capitolului VI „*Sinteza constatărilor inspecției fiscale*” din Anexa nr.2 „*Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minime ale raportului de inspecție fiscală*” la Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, respectiv „*de la data – până la data*”, aceasta poate fi cu exactitate identificată prin raportare la elementele evidențiate în mod detaliat de către organele de inspecție fiscală în anexele menționate mai sus.

În ceea ce privește perioada înscrisă la pct.5.2. din raportul de inspecție fiscală nr.***/2009, aceasta reprezintă perioada verificată, respectiv 01.01.2006-31.08.2008, la acest punct organele de inspecție fiscală prezentând o sintenză a tuturor majorărilor de întârziere calculate și prezentate în mod detaliat în raportul de inspecție fiscală și/sau în anexele de la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că societatea solicită, în baza art.7 alin.(1) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, revocarea raportului de inspecție fiscală nr.***/2009 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2009, ca urmare a nerespectării de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale referitoare la modalitatea de stabilire a obligațiilor fiscale accesorii, consecință a faptului că acestea nu au menționat perioada/periodele pentru care se calculează accesoriile, așa cum s-a precizat și la pct.A1 mai sus analizat, revocarea, respectiv, conform Codului de procedură fiscală, anularea totală sau parțială a actului atacat nu poate fi atrasă de nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a **condițiilor de formă** privind modalitatea de calcul al accesoriilor stabilite de către organele de inspecție fiscală și prezentate în Anexele la Raportul de inspecție fiscală.

Referitor la considerentul societății, potrivit căruia „[...] în cazul în care s-au individualizat obligații de plată accesorii și pentru care nu au fost respectate condițiile de formă privind reflectarea acestora în Deciziile de calcul de accesorii potrivit celor de mai sus, aceste acte sunt lovite de nulitate.”, se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de „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.[...]”, și nu de nerespectarea **condițiilor de formă**.

Totodată, analizând actele administrative fiscale existente la dosarul cauzei și invocate de contestatoare se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, față de cele precizate mai sus, argumentele invocate de societate la acest capăt de cerere nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a **condițiilor de formă** „privind modalitatea de calcul al accesoriilor stabilite de către organele de inspecție fiscală și prezentate în Anexele la Raportul de inspecție fiscală” nu atrage anularea actului administrativ fiscal atacat și nici nulitatea acestuia.

B.1. Referitor la suma de * lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă aportul în natură adus de către S.C. “S” din “A” la capitalul social al S.C. “A” “C” S.A., reprezentând 3 (trei) utilaje, conform facturilor nr.***, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă utilajele respective au fost investite în activitatea economică a societății aportatoare.**

În fapt, S.C. “A” “C” S.A. are ca acționari: S.C. “S” din “A”, „B” GMBH din “A” și „M” din România.

S.C. “S” din “A”, ca acționar majoritar al S.C. “A” “C” S.A., avea obligația, conform pct.9.15.1. din contractul de vânzare-cumpărare acțiuni, să efectueze, sub formă de numerar și/sau în natură, o investiție/aport de capital de *** EURO în S.C. “A” “C” S.A.. Pentru îndeplinirea acestei obligații au fost aduse în cursul anilor 2007 și 2008 trei utilaje, care au fost înregistrate ca aport la capitalul social al S.C. “A” “C” S.A.

Majorările de capital social au fost aprobate prin Hotărârile Adunării Generale Extraordinare a acționarilor din data de 7 decembrie 2007 și din data de 28 iunie 2008, fiind înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului conform Certificatelor de înregistrare menționi din 28 ianuarie 2008 și 17 iulie 2008.

S.C. "A" "C" S.A., în lunile decembrie 2007 și iunie 2008, a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei din factura nr.***/30.11.2007, în sumă de *** lei din factura nr.***/01.07.2008 și în sumă de *** lei din factura nr.***/01.07.2008, emise de S.C. "S" din "A" prin sucursala din România S.C. "S" "A" Sucursala B România, prin care au fost livrate cele trei utilaje.

Organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii – Serviciul de inspecție fiscală 2 din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului "C" au constatat că operațiunea de aport la capitalul social efectuată de S.C. "S" din "A" nu îndeplinește condițiile de operațiune impozabilă, întrucât aportul la capitalul social al S.C. "A" "C" S.A. a celor trei utilaje nu poate fi asimilat cu livrări de bunuri cu plată și aportul în natură la capitalul unei societăți, în situația în care primitorul activelor este persoană impozabilă, nu constituie livrare de bunuri și prin urmare nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) și art.128 alin.(7) din Codul fiscal, fapt pentru care au procedat la stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de *** lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de *** lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat, pentru a clarifica toate aspectele legate de aceste livrări, efectuarea unui control încrucișat la S.C. "S" "A" Sucursala B România, fiind întocmit, în acest sens, procesul verbal nr.***/2009, prin care s-au constatat următoarele:

- stațiile de asfaltare aduse ca aport la capitalul social al S.C. "A" "C" S.A. au fost achiziționate de la societățile „A” GmbH din Germania și „B” din Germania de către S.C. "S" din "A", fiind transportate din Germania în România și înregistrate ca achiziții intracomunitare de către S.C. "S" "A" Sucursala B România și raportate în deconturile de TVA și declarațiile intrastat în lunile noiembrie 2007, mai și iunie 2008 și în declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri „390 VIES” pe trimestrul IV 2007 și trimestrul II 2008;

- cele trei utilaje aduse de S.C. "S" din "A" ca aport la capitalul social al S.C. "A" "C" S.A. au necesitat, conform mențiunilor din facturile nr.***/30.11.2007, nr.***/01.07.2008 și nr.***/01.07.2008, montaj la locul de

instalare, livrarea acestora fiind tratată de către S.C. "S" "A" Sucursala B România ca o livrare cu TVA, făcând în acest sens aplicațiunea art.128 alin.(12) lit.b) coroborat cu art.132 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și emițând facturi cu TVA pe care le-a înregistrat în jurnalele pentru vânzări TVA aferente lunilor decembrie 2007 și iunie 2008, sumele înregistrate la TVA colectată corespunzând cu sumele înregistrate în deconturile de TVA și în balanțele de verificare.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor din **decembrie 2007**:

„(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active și pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, indiferent dacă e făcut cu plată sau nu ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”

În accepțiunea acestui alineat, **nu constituie livrare de bunuri transferul parțial sau total de active ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, indiferent dacă e făcut cu plată sau nu, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă.**

Totodată, potrivit aceluiași alineat al art.128 din Codul fiscal, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor din **iulie 2008**, **nu constituie livrare de bunuri transferul parțial sau total de active efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă,** respectiv:

„(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”,

În aplicarea prevederilor alin.(7) al art.128 din Codul fiscal, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de

aplicare a art.128 alin.(7) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor din luna **decembrie 2007**:

*„(6) În sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, **transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora este rezultatul unor operațiuni cum sunt de exemplu: divizarea, fuziunea, vânzarea, aportul în natură la capitalul social, prin care se realizează transferul de active și pasive indiferent dacă e făcut cu plată sau nu. Se consideră transfer parțial de active în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor investite într-o anumită ramură a activității economice, ce constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. [...]**”*

iar în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor din luna **iulie 2008**:

„(6) Se consideră transfer parțial de active în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.[...]”

Conform art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(6) din Nomele metodologice de aplicare a art.128 alin.(7) din Codul fiscal, se consideră **transfer parțial de active**, consecință a unor operațiuni precum divizare, fuziune, vânzare sau **aportul în natură la capitalul social** al unei societăți, **transferul tuturor activelor sau**, în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, **al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.**

Prin urmare, **nu orice aport în natură**, al unei persoane impozabile la capitalul social al unei societăți comerciale persoană impozabilă, **este transfer parțial de active care nu constituie livrare de bunuri** în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, **ci numai activele care au fost investite într-o anumită ramură a activității economice a cedentului, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, respectiv doar activele participante la desfășurare activității economice la cedent.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr. ***/2009, se reține că organele de inspecție au procedat

la stabilirea în sarcina S.C. "A" "C" S.A. de obligații fiscale suplimentare de plată, urmare a neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă activelor aduse ca aport în natură de către acționarul său majoritar, respectiv S.C. "S" din "A", întrucât au constatat că „aportul la capitalul social a lui S.C. "A" S.A. a celor 3 utilaje nu poate fi asimilat cu livrări de bunuri cu plată” și că „operațiunea de aport la capitalul social efectuată de S.C. „S” "A" nu îndeplinește condițiile de operațiune impozabilă, deoarece aportul în natură la capitalul unei societăți în situația în care primitorul activelor este persoană impozabilă nu constituie livrare de bunuri și prin urmare nu intră în sfera de aplicare a taxei așa cum se prevede la art.126 alin.(1), art.128 alin.(7) din Codul fiscal [...]”, limitându-se la invocarea acestor articole din legea fiscală, fără însă să analizeze și prevederile aplicabile acestor articole, reglementate de legiuitor prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv dacă utilajele au participat sau nu la activitatea economică desfășurată de cedent.

Se reține faptul că, în susținerea contestației, societatea invocă tocmai aceste articole de lege, în baza cărora organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, dar, întregind interpretarea limitativă dată de către echipa de inspecție fiscală acestor articole, cu prevederile aplicabile articolelor în speță, reglementate prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv coroborând art.128 alin.(7) din Codul fiscal cu pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(7) din Codul fiscal și concluzionând că nu sunt aplicabile speței sale și că „S” "A", prin sucursala sa din România, prin efectuarea aportului de active la capitalul social al Societății (după data aderării României la Uniunea Europeană, respectiv în decembrie 2007 și iulie 2008), realizează o livrare de bunuri cu instalare care are locul livrării în România, deci o operațiune în sfera de aplicare a TVA”.

Mai mult, în susținerea faptului că operațiunile efectuate de S.C. "S" din "A" reprezintă livrări de bunuri, societatea transmite Direcției de soluționarea a contestațiilor în data de 08.07.2009 punctul de vedere cu număr de înregistrare ***/2009 al Direcției de Legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pe care la solicitat în vederea clarificării speței care face obiectul contestației supuse prezentei soluționări și prin care i se comunică:

„Conform art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(6) din normele metodologice, nu orice aport în natură al unei persoane impozabile la capitalul social al unei societăți comerciale persoană impozabilă este transfer de active care nu constituie livrare de bunuri în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, ci numai activele care au fost investite într-o anumită ramură a activității economice a cedentului, dacă acestea

constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. În situația prezentată cele trei utilaje când au fost cumpărate de la furnizorii din Germania au fost transportate direct din Germania în România, fiind instalate la primitor în vederea desfășurării activității economice la primitor (S.C. "A" S.A.), fără să participe la desfășurarea activității economice la cedent (S.C. "S").

Prin urmare, S.C. "S" nu a efectuat transferuri de active în sensul art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(6) din normele metodologice, care nu sunt livrări de bunuri, pentru că nu a realizat activitate economică cu cele trei utilaje, acestea fiind cumpărate în scopul desfășurării activității economice la S.C."A" S.A., în schimbul acțiunilor primite la această societate și a încasării dividendelor în raport cu acțiunile deținute, operațiunile efectuate de S.C. "S" se consideră livrări de bunuri în sensul art.128 alin.(1), art.132 alin.(1) lit.b) și art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal."

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr.*/2009, procesul verbal nr.*/2009, facturile nr.*/30.11.2007, nr.*/01.07.2008 și nr.*/01.07.2008 emise de de S.C. "S" din "A" prin sucursala din România S.C. "S" "A" Sucursala B România, pe care este specificat că „*nu este vorba de o factură comercială ci de o aducere ca aport la capital, care nu trebuie plătit!*”, nu se poate concluziona dacă aceste **trei** utilaje au fost transportate direct din Germania la S.C. "A" "C" S.A. unde au și fost instalate în vederea desfășurării activității economice a primitorului, **situație în care acestea nu aveau cum să participe la desfășurarea activității economice a cedentului**, respectiv S.C. "S", sau dacă cele **trei** utilaje au fost transportate din Germania în România la S.C. "S" "A" Sucursala B România, dacă au fost recepționate și puse în funcțiune de către aceasta, sau dacă au fost înregistrate ca imobilizări în curs etc. și dacă **au participat** la desfășurarea activității economice a cedentului, respectiv dacă **au fost investite în activitatea economică a cedentului**, caz în care se va analiza aplicabilitatea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal și ale pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(7) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Așadar, rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă cele trei utilaje au fost achiziționate de S.C. "S" având destinație determinată, respectiv numai în scopul desfășurării activității economice la S.C. "A" "C" S.A., în schimbul acțiunilor primite, fără să desfășoare niciun fel de activitate cu ele, respectiv nu au analizat dacă cele trei utilaje au participat

la desfășurarea activității economice proprii a cedentului în perioada dintre momentul achiziției și momentul recepționării de către S.C. “A” “C” S.A.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(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.”*

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “C”, Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii – Serviciul de inspecție fiscală 2 pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de * lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile nr.*/30.11.2007, nr.*/01.07.2008 și nr.*/01.07.2008 emise de S.C. “S” din “A” prin sucursala din România S.C. “S” “A” Sucursala B România, reprezentând aportul la capitalul social a S.C. “A” “C” S.A. a trei utilaje, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată cu privire la operațiunile derulate și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației în speță așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Referitor la accesorii în sumă de * lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de * lei, având în vedere că reprezintă o masură accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de * lei a fost desființată decizia de impunere nr.*/ 2009, aceasta se va **desființa** și pentru suma de * lei cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principalem” .

B.2. Referitor la suma de * lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă suma contestată este legal datorată de societate, în condițiile în care societatea prin operațiunile de regularizare din secțiunea „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” aferente deconturilor de taxă pe valoarea adăugată din lunile iulie 2006, septembrie 2006 și decembrie 2007 a determinat majorarea sumei total dedusă a taxei pe valoarea adăugată, cu consecință asupra diminuării taxei pe valoarea adăugată de plată, fără

să prezinte documente legale justificative în baza cărora a procedat la această operațiune.

În fapt, în luna iulie 2006, luna septembrie 2006 și luna decembrie 2007, în deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente acestor luni, societatea a înregistrat la regularizări în secțiunea „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” următoarele sume: *** lei în luna iulie 2006, *** lei în luna septembrie 2006 și suma de *** lei în luna decembrie 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată de plată cu sumele respective întrucât societatea nu a putut justifica cu documente legale, conform art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003, exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată astfel înregistrată, fapt pentru care a stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de *** lei și majorări de întârziere în sumă de *** lei.

În drept, potrivit dispozițiilor din Anexa 2 - Instrucțiuni pentru completarea formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată" Cod 14.13.01.02 la **Ordinului nr.256 din 4 februarie 2004** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată", în vigoare la data efectuării operațiunilor aferente anului 2006, formularul "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se completează de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, iar completarea acestuia se face astfel:

„[...]

Secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"

Rândul 8

- se preia totalul coloanelor 7, 8 și/sau 9, 10 din Jurnalul pentru cumpărări cod 14-6-17/b). În cazul persoanelor impozabile cu regim mixt se preia totalul coloanelor 7, 8 și/sau 9, 10 din Jurnalul pentru cumpărări cod 14-6-17/b), întocmit distinct pentru achizițiile destinate realizării operațiunilor cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată;

[...]

Rândul 9 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea datelor din rândul 8 din deconturile anterioare depuse la organele fiscale.

[...]

Secțiunea "Regularizări"

[...]

Rândul 24 - se preia suma prevăzută la rândul 27 din decontul perioadei precedente celei de raportare, pentru care nu s-a solicitat rambursarea, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul anterior.

Nu se admite întocmirea și depunerea de deconturi rectificative pentru corectarea datelor din deconturile anterioare.”,

iar potrivit dispozițiilor de la Anexa 2 – Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" la **Ordinul nr. 273 din 28 mai 2007** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" cu aplicabilitate începând cu declararea obligațiilor fiscale aferente lunii mai 2007:

„Formularul (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”,

iar completarea formularului se face astfel:

„[...]

Secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"

[...]

Rândul 23 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor, precum și orice alte sume rezultate din regularizări prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate inițial, precum: reducerile de preț acordate de furnizori/prestatori, modificarea prețului, nedeclararea operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea, pentru informațiile de la rd. 16, 17, 18 din deconturile anterioare de taxă depuse la organele fiscale.

[...]

Secțiunea "Regularizări conform art. 147³ din Codul fiscal"

[...]

Rândul 30 - se preia suma prevăzută la rd. 33 din decontul perioadei precedente celei de raportare, pentru care nu s-a solicitat rambursarea, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul anterior. Pentru primul decont de taxă pe valoarea adăugată, depus după publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentelor instrucțiuni, se preia suma prevăzută la rd. 37 din decontul perioadei precedente, pentru care nu s-a solicitat rambursarea.

[...]

Nu se admit întocmirea și depunerea de deconturi rectificative pentru corectarea datelor din deconturile anterioare.”

Astfel, potrivit dispozițiilor enunțate mai sus privind modul de completare a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, la **secțiunea „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă”** la rândul 9, respectiv rândul 23 în funcție de perioada incidentă operațiunilor, se evidențiază sumele rezultate din corectarea datelor/informațiilor din deconturile de taxă pe valoarea adăugată anterioare, depuse la organele fiscale, iar la rândul 24, respectiv 30 din **secțiunea „Regularizări”,** respectiv **„Regularizări conform art. 147³ din Codul fiscal”** se preiau sumele înscrise la rândul 27, respectiv 33 din decontul perioadei precedente celei de raportare,

pentru care nu s-a solicitat rambursarea, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul anterior, totodată, fiind stipulat în mod expres că **nu este admisă întocmirea și depunerea de deconturi rectificative pentru corectarea datelor din deconturile anterioare.**

Având în vedere că operațiunile de regularizare de la secțiunea „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” din deconturile de TVA vizează corectarea sumelor reprezentând baza impozabilă și taxă pe valoarea adăugată aferentă dedusă de societate prin deconturile de TVA depuse anterior la organele fiscale, care, în cazul în speță, au determinat majorarea sumei total dedusă a taxei pe valoarea adăugată, astfel, **pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată**, orice persoană impozabilă **trebuie să justifice acest drept cu documente legale justificative**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile efectuate în anul 2006:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);

b) pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin. (2), se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată.”

sau în conformitate cu prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile efectuate în anul 2007:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

[...]

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, **persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, care înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal competent, la rândul 9, respectiv rândul 23 în funcție de perioada incidentă operațiunilor, din secțiunea „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă”, sume reprezentând corecții ale datelor/informațiilor din deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse anterior, trebuie să justifice cu documente legale în baza cărora să se poată stabili că a procedat în mod legal și corect la aceste operațiuni de regularizare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă.**

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.*/2009 se reține faptul că societatea nu a putut justifica cu documente legale exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată la „regularizări TVA deductibil” în deconturile de TVA din lunile iulie 2006, septembrie 2006 și decembrie 2007, organele de inspecție fiscală constatând că societatea și-a diminuat în mod eronat TVA de plată în lunile respective, fapt pentru care acestea au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de * lei, respectiv în sumă de * lei în luna iulie 2006, în sumă de * lei în luna septembrie 2006 și în sumă de * lei în luna decembrie 2007.

Chiar dacă societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente legale justificative în baza cărora a procedat la operațiunile de „regularizări TVA deductibil”, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc legalitatea și corectitudinea operațiunilor efectuate, societatea exercitându-și acest drept prin prezentarea unor documente care nu prezintă relevanță față de constatările organelor de inspecție fiscală, întrucât contestatoarea înțelege să conteste această sumă,

reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, prin invocarea „**erorii materiale**”.

Astfel, se reține faptul că societatea, în susținerea contestației la acest capăt de cerere, precizează că *„datorită unei erori materiale la întocmirea decontului, aceste sume s-au înregistrat la regularizări în loc să fie înregistrate la sume de recuperat.”*, argumentând în acest sens că *„Aceste simple erori materiale nu au nicio relevanță din punct de vedere al cuantumului creanței fiscale întrucât TVA în cuantum total de *** Ron (** Ron + *** Ron + *** Ron) nu a fost dedus în plus de către Societate. Dovadă clară a faptului că ne găsim în prezența unei simple erori materiale fără consecințe asupra creanței fiscale este faptul că, la momentul depunerii cererii de rambursare soldul din decontul de TVA corespundea perfect cu soldurile din balanța de verificare și din fișele de cont[...]”*, anexând totodată o situație comparativă între deconturile depuse la organul fiscal și deconturile corectate, copii ale deconturilor, ale balanței de verificare și a fișelor de cont.

Din analiza deconturilor de taxă pe valoarea adăugată aferente lunilor ianuarie 2007-decembrie 2007, anexate în copie de către contestatoare, se reține că decontul de taxă pe valoarea adăugată pe **luna decembrie 2007**, ale cărui sume înscrise la rândul 23 *„Regularizări taxă dedusă”* fac obiectul cauzei, este singurul decont care nu are ștampila cu numărul și data de înregistrare a organului fiscal și mai mult, acesta nu corespunde cu decontul de taxă pe valoarea adăugată din luna decembrie 2007, anexat în copie de către organul de inspecție fiscală la raportul de inspecție fiscală nr.*/2009 și al cărui număr de înregistrare este */2008, respectiv la rândul 23 *„Regularizări taxă dedusă”* din decontul de TVA **depus de societate în susținerea contestației nu este trecut nicio sumă, în timp ce la același rând în decontul de TVA anexat de către organele de inspecție fiscală la raportul de inspecție fiscală este înscrisă suma de * lei.**

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și invocarea societății potrivit căreia pentru deconturile în speță *„ne găsim în prezența unei simple erori materiale”,* respectiv că *„[...] sumele aferente anului 2006 au fost înregistrate în rândul 9 al decontului (Regularizări) în loc de rândul 24 al decontului (Soldul sumei negative a TVA reportată din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare) iar suma aferentă anului 2007 a fost înregistrată în rândul 27 al decontului în loc de rândul 34.”*, învederăm dispozițiile pct.1 și pct.2 din Anexa 1 - *Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată* la Ordinul nr.179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, în vigoare la data efectuării operațiunilor aferente lunii decembrie 2007, potrivit cărora:

„1. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pot fi corectate din punctul de vedere al erorilor materiale de către organul fiscal competent, la inițiativa acestuia sau la solicitarea persoanei impozabile.

2. Prin procedura de corectare de către organul fiscal competent a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse pot fi corectate erori materiale de tipul:

a) erori de transcriere, cum sunt: preluarea eronată a sumelor din jurnale; inversarea unor cifre din sumele trecute în decont; preluarea eronată a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (de exemplu: declararea eronată a soldului de plată din decontul perioadei fiscale anterioare);

b) înregistrarea în decont a diferențelor de taxă pe valoarea adăugată de plată, constatate de organele de control, contrar reglementărilor legale în materie;

c) erori provenind din înscrierea în decontul de taxă pe valoarea adăugată a sumelor solicitate la rambursare în perioada anterioară.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, corectarea erorilor materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se face de către organul fiscal competent, la inițiativa acestuia sau în urma **solicitării persoanei impozabile și „nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecție fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală”**, în conformitate cu pct.4.1. din Anexa 1- *Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată* la ordinul mai sus menționat și totodată se poate face numai **în cadrul termenului de prescripție** prevăzut la pct.3.1. al anexei mai sus menționate, această **corectare fiind materializată de către organele fiscale prin întocmirea decizie de corectare**, în conformitate cu pct.8.2. din anexa.

Pentru operațiunile efectuate în anul 2006, în speță în cauză pentru lunile iulie 2006 și septembrie 2006, erau în vigoare Ordinul nr.520/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată și Ordinul nr.1638/2005 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 520/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, ale căror dispoziții sunt similare celor invocate mai sus, din Ordinul nr.179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, acest argument al contestatoarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pentru erorile materiale invocate

de societatea, aceasta trebuia să solicite potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, corectarea acestor erori materiale, sesizate de ea înainte de a fi supusă verificării prin inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală, ceea ce societatea nu face dovada.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*Aceste simple erori materiale nu au nicio relevanță din punct de vedere al cuantumului creanței fiscale întrucât TVA în cuantum total de *** Ron (*** Ron + *** Ron + *** Ron) nu a fost dedus în plus de către Societate*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum rezultă din analiza deconturilor anexate în copie la dosarul contestației, respectiv din decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna iulie 2006, înregistrat sub nr.*/2006, decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna septembrie 2006, înregistrat sub nr.*/2006 și decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna decembrie 2007, înregistrat sub nr.*/2008, sumele înscrise la rândul 9, respectiv rândul 23 au determinat majorarea sumei total dedusă a taxei pe valoarea adăugată, care se reflectă în taxa pe valoarea adăugată de plată/de recuperat, respectiv a condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată pentru lunile iulie și septembrie 2006, iar în luna decembrie 2007 a determinat majorarea soldului sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare.

Totodată, având în vedere faptul că în Fișa pe plătitor, condusă de Direcțiile generale a finanțelor publice, se preia obligația fiscală din lună și nu cea cumulată, respectiv sumele înscrise la rândul 21 din decontul de taxă pe valoarea adăugată pe anul 2006 sau rândul 26 din decontul de taxă pe valoarea adăugată pe anul 2007, prin urmare omiterea preluării în decontul de taxă pe valoarea adăugată a unui sold negativ de TVA dintr-un decont anterior, așa cum precizează contestatoarea, nu afectează cuantumul obligației fiscale preluate în fișa pe plătitor.

Mai mult, din analiza deconturilor de taxă pe valoarea adăugată aferente anului 2006 și 2007, anexate în copie la contestație, se reține faptul că sumele înscrise *eronat* de societate în rândul 9, respectiv rândul 23 conform decontului/rândul 27 conform contestației și care, potrivit precizărilor contestatoarei ar fi trebuit înscrise la rândul 24, respectiv rândul 30 conform decontului/rândul 34 conform contestației (rând în care se preia suma din rândul 27, respectiv rândul 33), nu sunt în același cuantum cu sumele care trebuiau preluate din deconturile anterioare. De asemenea, din analiza deconturilor de taxă pe valoarea adăugată aferente anului 2006, se reține și faptul că la decontul de taxă pe valoarea adăugată pe luna iunie 2006 s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA prin înscrierea mențiunii „DA” în caseta corespunzătoare, sumă care nu mai trebuia preluată de societate în decontul de taxă pe valoarea adăugată din luna iulie 2006, respectiv la rândul 24.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia „la momentul depunerii cererii de rambursare soldul din decontul de TVA corespundea perfect cu soldurile din balanța de verificare și din fișele de cont”, anexând în acest sens ”situația comparativă între decontul de TVA de la Administrația finanțelor publice și decontul conform balanței de verificare – Anul 2006”, respectiv „Anul 2007”, copii după deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente anului 2006 și 2007, balanța sintetică pe contul 442-„Taxă pe valoarea adăugată” din lunile ianuarie 2006-decembrie 2007 și fișele contului 4423-„TVA de plată” și fișele contului 4424-„TVA de recuperat” din anul 2006 și anul 2007, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor menționate mai sus, depuse de societate în susținerea acestui argument, chiar dacă la finele anului 2007 soldul din decontul de taxă pe valoarea adăugată corespundea cu soldul din balanța sintetică pe contul 442-„Taxă pe valoarea adăugată”, în toate celelalte luni, respectiv ianuarie 2006-noiembrie 2007, acestea nu corespund. Cu titlu de exemplu, în luna ianuarie 2007, soldul din decontul de taxă pe valoarea adăugată din luna ianuarie 2007, respectiv „**soldul TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare**” era în sumă de ***** lei**, față de ***** lei** soldul contului 4423-„**TVA de plată**” din balanța sintetică pe contul 442-„Taxă pe valoarea adăugată din luna ianuarie 2007” și mai mult, față de ***** lei – sold sumă negativă, respectiv TVA de recuperat**, din situația comparativă pe anul 2007, tabelul „Decont corect, conform balanță și jurnale”. Mai mult, din analiza aceleiași situații comparative pe anul 2007, tabelul „Decont corect, conform balanță și jurnale”, la luna ianuarie 2007 societate a preluat ca sold precedent aferent anului 2006 **suma negativă de *** lei**, în timp ce în balanța sintetică pe contul 442-„Taxă pe valoarea adăugată din luna ianuarie 2007”, soldul creditor al contului 4423-„**TVA de plată**” preluat din anul 2006 este în sumă de ***** lei**, care corespunde cu soldul creditor al contului 4423-„TVA de plată” din balanța sintetică pe contul 442-„Taxă pe valoarea adăugată din luna decembrie 2006”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la stabilirea de **taxă pe valoarea adăugată suplimentară** în sumă de ***** lei**, fapt pentru care contestația urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere**.

Referitor la accesorii în sumă de * lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma ***** lei**, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe

valoarea adăugată în suma de *** lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, se va respinge ca neîntemeiată și pentru **suma de *** lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.128 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(7) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, al dispozițiilor din Anexa 2 - Instrucțiuni pentru completarea formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată" Cod 14.13.01.02 la Ordinului nr.256 din 4 februarie 2004 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată", al dispozițiilor de la Anexa 2 – Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" la Ordinul nr. 273 din 28 mai 2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată, ale art.145 alin.(8), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile pct.1 și pct.2 din Anexa 1 - *Instrucțiuni de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată* la Ordinul nr.179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată coroborate cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.*/2009** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului "C", Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii – Serviciul de inspecție fiscală **2 pentru suma de *** lei**, reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de ***** lei**;

- **majorări de întârziere** în sumă de ***** lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. S.C. "A" "C" S.A.** împotriva deciziei de impunere nr. ***/2009 pentru suma de *** lei reprezentând:

- **taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată **în sumă de *** lei;**

- **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată **în sumă de *** lei.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel "C" sau Curtea de Apel Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.