

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. _____/_____2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, asupra contestatiei formulata de X, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Organele de inspectie fiscala au intocmit sesizarea penala, prin care au inaintat Procesul verbal avand aceleasi constatari cu cele ale raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere si prin care au solicitat organelor de cercetare si urmarire penala sa verifice daca sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunilor prevazute de art.8 alin. 1 din Legea 241/2005 privind evaziunea fiscala, potrivit dispozitiilor art.106 (1) din OG nr.92/2003, republicata.

In conformitate cu prevederile art.214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice s-a suspendat solutionarea contestatiei formulate de X pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, pentru suma totala de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de y lei, rezultata ca urmare a neadmiterii la rambursare a sumei de z lei, si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de n lei, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Decizia Ministerului Finantelor Publice a fost atacata de X conform prevederilor legale.

Printr-o adresa Directia generala a finantelor publice comunica Directiei generale de solutionare a contestatiilor faptul ca printr-o Sentinta civila Curtea de Apel s-a admis actiunea formulata de X, a anulat decizia si a obligat Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia generala de solutionare a contestatiilor sa solutioneze pe fond contestatia formulata impotriva deciziei de impunere.

Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa comunica Directiei generale de solutionare a contestatiilor faptul ca impotriva acestei hotarari s-a declarat recurs care a fost respins prin decizie pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosar.

In consecinta, procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere va fi reluata in conditiile art. 214 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Societatea contesta Decizia de impunere prin care s-a stabilit suma totala de **x lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata, rezultata ca urmare a stabilirii unui TVA suplimentar in suma de **x lei** si respingerii la rambursare a TVA in suma de **y lei**;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:

X considera ca obligatiile de plata stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere sunt nelegale din urmatoarele motive:

A. Societatea considera ca un prim aspect de nelegalitate il reprezinta incalcarea, la efectuarea controlului, la intocmirea raportului de

inspectie fiscala si la emiterea Deciziei de impunere, a dispozitiilor Codului de procedura fiscala aprobat prin OG nr.92/2003, cu modificarile ulterioare.

In primul rand societatea considera ca a fost incalcat art.6 din OG nr.92/2003, potrivit caruia organele de inspectie fiscala trebuie sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete cu privire la situatia de fapt fixata.

In al doilea rand societatea considera ca a fost incalcat art.55 din OG nr.92/2003.

Societatea sustine in continuare ca a fost incalcat OG nr.92/2003, Titlul VI, Cap.I prin care sunt asimilate deciziei de impunere si deciziile privind rambursarile de TVA, existand reglementare distincta pentru deciziile referitoare la bazele de impunere, precum si pentru situatia de stabilire a obligatiilor fiscale sub rezerva verificarii ulterioare.

Deasemenea contestatoarea sustine ca a fost incalcat art.92 din OG nr.92/2003 ce reglementeaza obiectul si functiile inspectiei fiscale, art. 103 alin.3 care precizeaza ca inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii si Titlul VIII din OG nr.92/2003 ce reglementeaza termenele de plata.

Societatea sustine ca Decizia de impunere este nelegala, ea fiind emisa in viziunea sa cu incalcarea prevederilor din Codul de procedura fiscala referitoare la perioada privind inspectia fiscala si regulile privind procedura fiscala. Astfel, contestatoarea sustine ca Directia Generala a Finantelor Publice intocmeste raportul de inspectie fiscala reprezentat de procesul verbal ca si cum ar efectua o inspectie in baza unor date suplimentare necunoscute, act de control in baza caruia emite Decizia de impunere, omitand inasa sa anuleze propria decizie de impunere reprezentata de Dispozitia prin care s-a dispus rambursarea TVA. Societatea considera ca daca nu ar fi existat un act al autoritatii fiscale, Dispozitia de rambursare cu valoarea juridica a unei decizii de impunere, masura luata de organele de inspectie fiscala si concretizata prin Decizia de impunere ar fi fost legala, dar ea nu poate produce efecte in absenta unei anulari a dispozitiei anterioare.

Pe cale de consecinta si dobanzile stabilite prin Decizia de impunere sunt nelegale.

B. In al doilea rand societatea sustine ca organele de inspectie fiscala si-au exercitat dreptul de apreciere potrivit art.6 din OG nr.92/2003 contrar dispozitiilor legale intrucat avand la baza punctul de vedere exprimat de MFP, trebuiau sa analizeze luand in considerare nu doar contractul, ci si actul constitutiv al X.

Societatea precizeaza ca in obiectul de activitate al societatii la categoria "alte activitati" sunt prevazute activitati de natura sa justifice ca lucrarile facturate sunt aferente obiectului general de activitate al societatii.

C. In al treilea rand, X, potrivit prevederilor legale referitoare la TVA aplicabile in perioada 2004-2007, in conformitate cu obiectul sau de activitate, sustine ca are dreptul la rambursarea TVA pentru deconturile depuse, in valoare totala de x lei, suma cu care s-ar fi reconstituit Creditul pentru realizarea Programului investitional. Contestatoarea sustine ca nesolutionarea in termenul legal a deconturilor de rambursare a TVA reprezinta o creditare gratuita a statului cu suma totala de x lei, fapt pentru care, solicita prin aceasta contestatie despagubiri calculate, pentru fiecare decont incepand cu data limita de solutionare, in echivalent cu dobanda prevazuta pentru intarziere in plata obligatiilor fiscale.

II.Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale este 10.09.2004 – 30.09.2005, avand in vedere urmatoarele:

Ultima verificare pe linie de TVA a fost efectuata prin Raportul de inspectie fiscala si a cuprins perioada aprilie 2005 – iunie 2005. Intrucat au aparut date suplimentare necunoscute inspectiei fiscale la data efectuarii verificarilor anterioare s-a reverificat perioada 10.09.2004 – 30.06.2005, potrivit art.103, pct.3 din OG 92/2003, cu modificarile ulterioare (acord de reverificare anexat).

Totodata, obiectul inspectiei fiscale a fost si solutionarea cu control anticipat a decontului de TVA cu suma negativa aferent lunii septembrie 2005.

Referitor la TVA verificarea s-a efectuat prin sondaj asupra documentelor primare privind TVA deductibila si colectata (plafon mai mare de 100 lei/factura), jurnalele de cumparari si respectiv vanzari, corelat cu decontul de TVA aferent lunii septembrie 2005 si balanta de verificare pentru perioada verificata si anume 10.09.2004 - 30.09.2005.

X inregistreaza TVA negativa datorita lucrarilor de investitii in cadrul proiectului "Utilitati si mediu la standarde europene", respectiv infiintarea si modernizarea de puncte termice precum si functionarea de centrale de cogenerare.

Lucrarile de investitii se deruleaza in baza contractelor de prestari servicii incheiate in urma licitatiilor publice.

Soldul sumei negative rezultat din decontul de TVA aferent trim.III/2005 este de x lei.

In urma controlului efectuat au rezultat urmatoarele constatari:

TVA negativa pentru perioada supusa controlului se inregistreaza ca urmare a lucrarilor de investitii in baza contractelor de prestari servicii.

Conform balantei de verificare la 30.09.2005 soldul contului 4424 "TVA de rambursat" este de x lei si se compune din:

- y lei TVA aferent DNOR trim II 2005 solutionat anterior;
- z lei TVA aferent DNOR trim II 2005.

Conform contractului de cesiune X s-a constituit in vederea implementarii Programului utilitati si mediu la standarde europene. Conform hotararii Consiliului Judetean intre Consiliul Judetean si X se incheie un contract care are ca obiect delegarea catre X a responsabilitatii implementarii programului, respectiv transferul tuturor drepturilor si obligatiilor aferente componentei de implemetare pentru programul susmentionat.

Relatiile de afaceri cu antreprenorii generali se deruleaza in urma licitatiei pentru achizitii publice organizate de Consiliul Judetean in calitate de imputernicit al creditului prin X in baza contractului mai sus mentionat.

Conform pct. 8 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, comisionarul care actioneaza in numele si in contul comitentului cumparator devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un cumparator revanzator daca primeste de la vanzator o factura intocmita pe numele sau.

Intrucat X, in baza contractului, a actionat ca si mandatar in numele Consiliului Judetean si a consiliilor locale, primind de la vanzator facturi intocmite pe numele sau pentru achizitiile de bunuri destinate realizarii investitiei, a devenit din punct de vedere al TVA un cumparator revanzator.

In acest sens s-a pronuntat si Ministerul Economiei si Finantelor printr-o adresa, raspuns primit ca urmare a adresei ACF, anexata in xerocopie:

"Contractul nu prevede exploatarea investitei de catre X cu finantare din creditul contractat de Consiliul Judetean cu garantia statului.

Conform art.155 alin.(1) din Codul Fiscal, X, trebuia sa emita facturi fiscale catre Consiliul Judetean, cu taxa pe valoarea adaugata colectata.”

Astfel, organele de inspectie fiscala considera ca agentul economic nu poate beneficia de rambursarea sumei din decontul negativ cu optiune de rambursare, atat timp cat nu a emis facturi fiscale catre Consiliul Judetean cu TVA.

In fapt, in perioada 01.07.2005 – 30.09.2005 X, fiind considerata cumparator revanzator, a dedus TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii investitiei in suma de x lei.

In perioada 09.09.2004 – 30.06.2005 societatea a dedus TVA in suma de x lei si a beneficiat de rambursare de TVA in suma de y lei astfel:

- pe data de 01.09.2005 – x lei;
- pe data de 28.12.2005 – y lei;
- TVA respinsa la rambursare – z lei.

X, in aceeasi calitate de cumparator revanzator, nu a emis pana la data controlului, facturi fiscale catre Consiliul Judetean cu taxa pe valoarea adaugata pentru achizitiile efectuate, in implementarea programului “Utilitati si mediu la standarde europene in judetul”.

In concluzie, conform pct. 8 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv si in baza art. 155 pct.1, a fost respinsa la rambursare suma de x lei aferenta trim III 2005 si s-a stabilit TVA suplimentara in suma de y lei. Deoarece s-a stabilit ca suma de x lei a fost primita necuvenit de agentul economic s-a dispus ca aceasta sa fie restituita la bugetul de stat. Pentru perioada in care societatea comerciala a beneficiat de TVA considerata ca necuvenita s-au calculat majorari de intarziere (dobanzi +penalitati de intarziere) in suma de x lei, potrivit art.116 din OG 92/2003 cu modificarile ulterioare.

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

Referitor la TVA suplimentar de plata in suma de x lei rezultat ca urmare a TVA suplimentar de y lei si respingerea la rambursare a TVA in suma de z lei:

1. Referitor la suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia sa emita facturi de TVA catre Consiliului Judetean in calitatea sa de comisionar si in conditiile in care a dedus TVA evidentiata in facturi de prestari servicii aferente unor lucrari de investitii.

In fapt, in perioada 01.07.2005 – 30.09.2005 X a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor destinate realizarii lucrarilor de investitii in cadrul proiectului "Utilitati si mediu la standarde europene". Conform contractului de cesiune X s-a constituit in vederea implementarii Programului ca si comisionar, comisionar care actioneaza in numele si in contul comitentului cumparator. X, in baza contractului, a actionat ca si mandatar in numele Consiliului Judetean si consiliilor locale. Societatea a primit de la vanzator facturi intocmite pe numele sau pentru achizitiile de bunuri destinate realizarii investitiei, fara a emite pana la data controlului facturi fiscale catre Consiliul Judetean cu taxa pe valoarea adaugata si fara a colecta TVA, potrivit art.155 alin.(1) din Codul Fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca agentul economic nu poate beneficia de rambursarea sumei de x lei din decontul negativ cu optiune de rambursare, atat timp cat nu a emis facturi fiscale catre Consiliul Judetean cu TVA si nu a colectat TVA.

In drept, se aplica prevederile art.155 pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1)Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.”

Acestea se coroboreaza cu prevederile pct.8 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate pana la 31.12.2006 inclusiv, care precizeaza:

“(3) Emiterea unei facturi în numele său de către orice comisionar care acționează în numele și în contul comitentului vânzător, în momentul vânzării către cumpărător, este suficientă

pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 5. De asemenea, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.”

La pct.5 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la 31.12.2006 inclusiv, se precizează:

“(1) În sensul art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător și revânzător. În funcție de locul unde vânzătorul, cumpărătorul și comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită, se disting situații precum:

a) atunci când vânzătorul și comisionarul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, cumpărătorul este o persoană din România, înregistrată sau nu ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată - vânzătorul face o livrare de bunuri către comisionar, emite factura fiscală și colectează taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt taxabile. Comisionarul poate deduce, în condițiile legii, taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de comitent, apoi, la rândul său, face o livrare de bunuri către cumpărător, emite factura fiscală și colectează taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar iar comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Se retine faptul ca X s-a constituit in vederea implementarii Programului ca si comisionar, comisionar care actioneaza in numele si in contul comitentului cumparator devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un cumparator revanzator.

Se retine de asemenea faptul ca X, in baza contractului, s-a constituit si a actionat ca si mandatar in numele Consiliului Judetean si consiliilor locale in vederea implementarii Programului utilitati si mediu la standarde europene, respectiv infiintarea si modernizarea de puncte termice precum si functionarea de centrale de cogenerare. Relatiile de afaceri cu antreprenorii generali s-au derulat in urma licitatiei pentru achizitii publice organizate de Consiliul Judetean in calitate de imputernicit al creditului prin X in baza contractului mai sus mentionat.

Societatea contestatoare a primit de la vanzator facturi intocmite pe numele sau pentru achizitiile de bunuri destinate realizarii investitiei, devenind din punct de vedere al TVA un cumparator revanzator, fara a emite pana la data controlului facturi fiscale catre Consiliul Judetean cu taxa pe valoarea adaugata si fara a colecta TVA.

Printr-o adresa, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizeaza ca **“Contractul nu prevede exploatarea investitei de catre X cu finantare din creditul contractat de Consiliul Judetean cu garantia statului. [...] Conform art.155 alin.(1) din Codul Fiscal, X, trebuia sa emita facturi fiscale catre Consiliul Judetean, cu taxa pe valoarea adaugata colectata.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezulta faptul ca acest credit obtinut din care au fost efectuate investitiile este la dispozitia Consiliului Judetean, iar retelele termice sunt ale comunitatilor administrative locale, nu ale X. De asemenea, autorizatiile de constructie pentru reabilitarea retelelor termice si constructia centralelor de cogenerare sunt obtinute de catre unitatile administrative teritoriale, in calitate de proprietari.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " Legislatia fiscala in materie de TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere si, in cazul deconturilor cu suma negativa de TVA, pentru rambursare, nu prevede si nu conditioneaza exercitarea dreptului de deducere, respectiv a rambursarii, de exercitarea fizica, la momentul respectiv, a activitatii, ci doar ca ea sa faca parte din obiectul de activitate, activitatea concreta urmand a fi realizata ulterior, la finalizarea investitiilor aferente, aceasta cu atat mai

mult cu cat nu suntem in cazul solicitarii deducerii si rambursarii de TVA din facturi neachitate, ci sumele respective au fost platite integral furnizorilor si au fost colectate la bugetul de stat in perioada imediat urmatoare platii lor, conform reglementarilor legale referitoare la TVA ", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in speta in cauza nu se pune problema achitarii contravalorii facturilor emise catre furnizori sau a exercitarii propriuzise a activitatii respective ci se pune problema faptului ca societatea este din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un cumparator revanzator avand astfel obligatia de a emite facturi catre beneficiar, in acest caz Consiliul Judetean, si de a colecta TVA aferent acestor facturi, in conditiile in care a primit facturi de la vanzator pe numele sau si a dedus TVA aferent lucrarilor de investitii.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar si au respins la rambursare suma de **x lei**, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de **X** ca neintemeiata.

2. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, pentru perioada reverificata 10.09.2004 – 30.06.2005, care reprezinta TVA de plata intrucat societatea contestatoare a beneficiat de rambursare, precum si accesoriile aferente in suma de y lei:

A. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Deciziei de reverificare, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care decizia de reverificare reprezinta un act administrativ care nu intra in competenta sa de solutionare.

In fapt, X contesta reverificarea efectuata pe perioada 10.09.2004 – 30.06.2005, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice.

Reverificarea acestei perioade a fost dispusa de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, in temeiul Deciziei de reverificare, decizie prin care potrivit Referatului, anexa a acesteia, se prezinta motivele care au stat la baza reverificarii, aceleiasi perioade si aceleiasi tip de impozit.

Decizia de reverificare a fost comunicata societatii X impreuna cu Decizia de impunere si RIF – asa cum rezulta din adresa inregistrata la

Directia generala de solutionare a contestatiilor, anexata la dosarul cauzei. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere X se indreapta si impotriva Deciziei de reverificare.

In drept, art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, se solutioneaza dupa cum urmeaza:

b) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, al caror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate impotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, si cele formulate impotriva actelor de control financiar se solutioneaza de catre Directia generala de solutiere a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Din analiza acestor dispozitii legale reiese ca Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze contestatiile avand ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora si cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, si cele formulate impotriva actelor de control financiar.

Potrivit art.105 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

“Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data

efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Se retine faptul ca actele administrative fiscale care intra in competenta Directiei generale de solutionare a contestatiilor sunt stabilite in mod expres prin art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, asa cum am aratat, decizia de reverificare neincadrandu-se in nici una din respectivele categorii.

Cu privire la natura juridica a deciziei de reverificare Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat punct de vedere Directiei generale juridice din Ministerul Economiei si Finantelor. Directia generala juridica din Ministerul Economiei si Finantelor, printr-o adresa, anexata la dosarul cauzei, comunica Directiei generale de solutionare a contestatiilor opinia legala cu privire la natura juridica a deciziei de reverificare, precizand: *“In opinia noastra decizia de reverificare nu poate fi calificata ca fiind o simpla adresa, astfel incat emiterea acesteia sa nu fie de natura a da nastere, modifica sau stinge raporturi juridice. Astfel, un contribuabil are tot interesul sa conteste insasi inceperea unei noi inspectii, cu privire la o perioada si o categorie de impozit care au mai fost verificate, fapt care i-ar putea ingreuna activitatea contribuabilului, fiind nedrept sa i se pretinda sa astepte rezultatele inspectiei. Cu privire la calificarea deciziei de reverificare ca act administrativ sau act administrativ fiscal, mentionam faptul ca acesta intruneste in opinia noastra elementele constitutive ale actului administrativ, imprumutand in acelasi timp o serie de caracteristici specifice actului administrativ fiscal. [...] Avand in vedere principiul potrivit caruia normele de drept fiscal sunt de stricta interpretare si aplicare, opinam ca decizia de reverificare nu poate fi calificata ca fiind un act administrativ fiscal intrucat nu da nastere unor drepturi si obligatii fiscale, acestea derivand din actul administrativ care le reglementeaza, de forta legii. Fata de cele de mai sus, apreciem ca ne aflam in prezenta unui act administrativ emis de o autoritate publica, in regim de putere publica care se circumscrie prevederilor Legii privind contenciosul administrativ nr.554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.”*

Se retine de asemenea ca, potrivit art.101(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala si a unei decizii de reverificare in cazul de fata. Astfel, avizul de inspectie fiscala si decizia de reverificare sunt acte unilaterale de

vointa cu caracter individual provenind de la o autoritate a administratiei publice, de natura a da nastere la drepturi si obligatii intre parti, avand natura juridica de acte administrative.

Se retine totodata ca intrucat prin avizul de inspectie fiscala ca si prin decizia de reverificare nu se stabilesc drepturi si obligatii fiscale nu suntem in prezenta unor creante fiscale.

Astfel, la art.85 (1) din Codul de procedura fiscala se mentioneaza ca impozitele, taxele, contributiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Totodata, art.88 din Codul de procedura fiscala enumera categoriile de acte administrative asimilate deciziilor de impunere.

Avizul de inspectie fiscala ca si decizia de reverificare nu pot fi astfel incadrate nici in categoria actelor administrative fiscale si nici in cadrul documentelor asimilate actelor administrative fiscale.

Art.205 precizeaza categoriile de acte administrative fiscale care pot fi contestate in conditiile Titlului IX din Codul de procedura fiscala si anume titlurile de creanta si alte acte administrative fiscale.

In sensul celor de mai sus a fost si punctul de vedere al Directiei generale juridice comunicat printr-o adresa, si punctul de vedere al Directiei generale juridice din Agentia Nationala de Administrare Fiscala comunicat printr-o adresa, anexate la dosarul cauzei.

Astfel, avand in vedere ca decizia de reverificare imbraca caracterul unui act administrativ si nu face parte din categoria actelor administrative fiscale prevazute la art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala pentru care este competenta Directia generala de solutionare a contestatiilor precum si faptul ca prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere societatea contesta masura reverificarii, iar aceasta masura a fost dispusa prin Decizia de reverificare, urmeaza a se disjunge cauza, contestatia formulata impotriva acestei masuri dispusa prin Decizia de reverificare, urmand a fi transmisa organelor fiscale emitente ale acestei decizii de reverificare, in vederea solutionarii potrivit art. 7 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, conform caruia:

„Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ

individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.”

Totodata se retine ca si in situatia in care am califica decizia de reverificare drept act administrativ fiscal, competenta de solutionare impotriva acestuia apartine tot organului emitent potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in acelasi sens fiind si punctul de vedere al Directiei generale juridice, mentionat mai sus.

B. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind TVA de plata in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de y lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fondul cauzei in conditiile in care solutionarea cauzei depinde de existenta sau inexistenta unui drept ce face obiectul unei alte judecati.

In fapt, prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale pentru o perioada deja verificata, respectiv TVA in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de y lei ca urmare a emiterii unei Decizii de reverificare, prin care s-a dispus reverificarea perioadei 10.09.2004 – 30.06.2005 pentru taxa pe valoarea adaugata.

In drept, art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

„Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Se retine ca societatea contesta reverificarea efectuata de organele de inspectie fiscala dispusa prin Decizia de reverificare care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, precum si motivele deciziei de reverificare care sunt prezentate in Referatul din data de 06.06.2007, anexa a acesteia si care a stat la baza emiterii ei. Tinand cont ca pentru aceasta cauza competenta de solutionare a contestatiei

formulate impotriva deciziei de reverificare nu apartine Directiei generale de solutionare a contestatiilor ci organelor fiscale emitente, pentru considerentele aratate la pct.2 din prezenta decizie, iar intre ele exista o relatie de cauzalitate, Decizia de impunere fiind emisa ca urmare a Deciziei de reverificare, o eventuala desfiintare a acestei decizii avand consecinte asupra obligatiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere contestata, pana la solutionarea cu caracter definitiv si irevocabil a contestatiei impotriva deciziei de reverificare se va suspenda solutionarea cauzei pentru suma totala contestata de **x lei**, reprezentand TVA de plata pentru perioada 01.09.2004 – 30.06.2005 in suma de **y lei** si accesoriile aferente in suma de **z lei**, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007 care precizeaza:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 155 din Legea nr.571/2003, art.7 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 si art.214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X pentru TVA in suma de x lei.

2. Transmiterea dosarului cauzei catre Directia generala a finantelor publice - Administratia finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala in ceea ce priveste contestatia formulata impotriva masurii de reverificare, masura dispusa prin Decizia de reverificare spre competenta solutionare.

3. Suspendarea solutionarii contestatiei X referitoare la suma de x lei reprezentand:

- **y lei** – taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata;
- **z lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea definitiva si irevocabila a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.