



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 168 / .X. .05.2013

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SA înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției
Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./04.04.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr. .X./02.04.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./04.04.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în com. .X., Str. .X., județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr. .X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumită în continuare Decizie de impunere), emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.02.2013, precum și împotriva Dispoziției nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr..X./22.02.2013, respectiv suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare:
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă parțial Dispoziția nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013, respectiv **27.02.2013**, potrivit semnăturii olografe a reprezentantului societății aplicată pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., la data de **18.03.2013**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. 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 legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./22.02.2013, societatea susține următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, contestatarea susține că în perioada 01.04.2009 – 30.06.2010 societatea a fost în insolvență, iar prin planul de reorganizare al societății s-a stabilit distribuția către DGFP .X. a unor active pentru achitarea obligațiilor către aceasta. Prin Sentința nr. .X. /30.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în dosar nr. .X./ .X./2009, ramasa definitivă și irevocabilă, aceste active au fost trecute în proprietatea DGFP .X., societatea emițând factura nr. .X./16.11.2010 pe care a transmis-o către DGFP .X. cu adresa nr. .X./17.11.2010.

Pe considerentul că nu a făcut dovada că Sentința nr. .X./2010 este definitivă și irevocabilă societății i-a fost restituită factura împreună cu cele 5 notificări întocmite conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea arată că, prin adresa nr. .X./09.12.2010, înregistrată la DGFP .X. sub nr. .X./13.12.2010, a retransmis factura fiscală, împreună cu cele 5 notificări și o copie a legalizării Sentinței nr. .X./2010, cu mențiunea definitivă și irevocabilă.

Astfel, DGFP .X. a procedat la stingerea creanțelor fiscale datorate de societate ca urmare a trecerii bunurilor imobile în proprietatea statului în conformitate cu Sentința nr. .X./2010, așa cum rezultă din adresa DGFP .X.

nr. .X./02.08.2011 si din referatul AFP .X. nr. .X./15.02.2011, iar ulterior bunurile au fost intabulate de catre DGFP .X..

Contestatară arată că a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./16.11.2010 ca taxă pe valoarea adăugată colectată și, concomitent, a regularizat/compensat suma, prin același decont de TVA. Regularizarea/compensarea sumelor de plată și de încasat rezultate din aceeași factura au fost înregistrate în contabilitate prin nota contabilă ce are ca documente justificative toate documentele în baza cărora s-au desfășurat operațiunile înregistrate, precum și actele suport ale acestora.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au constatat că a întocmit nota contabilă de stornare a taxei pe valoarea adăugată colectată fără a avea la bază un document justificativ și au stabilit TVA în sumă de .X. lei ca fiind de plată la care au fost calculate și accesoriile aferente. Față de această constatare susține că a procedat la efectuarea unei compensări care a avut ca efect stingerea taxei pe valoarea adăugată datorată de DGFP .X. către societate, iar organele de inspecție fiscală au creat în mod artificial niste obligații în sarcina societății, calculând chiar accesoriile la acestea, fără să constate că, în același timp, DGFP .X. datorează societății o sumă echivalentă care nu a fost achitată.

De asemenea, societatea susține că taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care este colectat de către furnizor în baza facturii emise și pe care o are de încasat de la beneficiar, conform regulilor din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. Astfel, contestatară susține că beneficiarul este însăși DGFP .X., care nu își pune problema în ce modalitate va achita TVA aferent facturii în cauză.

Totodată, contestatară arată că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat TVA fără a avea document justificativ la bază, constatare care, potrivit prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, este eronată, întrucât societatea nu a stornat TVA colectată, ci a compensat TVA cu obligația echivalentă a DGFP .X., în temeiul prevederilor art.116 alin.(1) și alin.(4) din Codul de procedură fiscală.

Astfel, contestatară precizează că stornarea presupune rectificarea unei înregistrări contabile greșite în cartea sau în jurnalul de contabilitate urmata de efectuarea unei înregistrări corecte, ceea ce nu s-a întâmplat în cazul acesteia. De asemenea, se arată că potrivit fișei contului 4423 "TVA de plată" pe luna noiembrie 2010 aceasta nu a înregistrat nicio operațiune de stornare, ci doar "*compensare TVA DGFP .X.*" și "*închidere TVA*". Aceleași mențiuni se regăsesc și în nota de contabilitate nr. .X., iar în ceea ce privește metodologia practică de înregistrare în Decontul de TVA a facturii nr. .X./16.11.2010 emisă către DGFP .X. și a regularizării/compensării efectuate în baza acesteia, contestatară susține că operațiunile s-au realizat corect, în baza unei proceduri de lucru care a avut ca punct de pornire tratamentul

fiscal al TVA de creanta si datorie reciproca, respectiv ca beneficiar al unor bunuri imobile ale debitorilor destinate stingerii obligatiilor fiscale catre bugetul de stat, aspecte detaliate prin Ordinul nr.486/2007 pentru aprobarea Procedurii privind stingerea creantelor reprezentand impozite, taxe si alte venituri datorate bugetului de stat prin trecerea in proprietatea publica a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor.

Contestatară arată că potrivit prevederilor Ordinului nr.486/2007, in cazul in care, la trecerea unui imobil in proprietatea statului in vederea stingerii obligatiilor debitorilor catre bugetul de stat, se emite factura cu TVA colectată, debitorul are atat obligatia sa evidentieze in evidenta proprie operatiunea, "*inclusiv TVA colectata aferenta*", cat si obligatia sa evidentieze TVA colectată "*La randul de regularizari din decontul de TVA*" prevazut la art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, "*cu semnul minus*", in acest mod efectuandu-se practic compensarea concomitenta a creantelor si datoriilor reciproce, atat pentru debitor, cat si pentru bugetul de stat.

Societatea arată că prezentarea prevederilor acestui ordin s-a efectuat pentru exemplificarea tratamentului TVA ca datorie si creanta reciproca, precum si in urmatoarele scopuri:

- pentru a explica de ce societatea a facut inscrierile cu semnul minus in Decontul de TVA si inregistrările in Nota contabila aferenta, pornind de la acest mod de lucru stabilit de însăși autoritatea fiscala pentru situatii cu un grad ridicat de similitudine cu cel in speta;
- pentru ca aceste inregistrari sa fie considerate ceea ce de fapt sunt, adica reflectarea in Decont/evidenta contabila a tranzactiilor derulate, conform procedurii de lucru, si nu stornari, respectiv corectii ale unor inregistrari eronate anterior efectuate, asa cum eronat au interpretat organele de inspectie fiscala.

Contestatară susține că organele de inspectie fiscala au dat dovada de rea credinta stabilind in sarcina societatii obligatii suplimentare de plata la care au calculat atât penalitati de intarziere, cât si majorari de intarziere in cuantumuri care nu ar putea fi suportate de vreun agent economic in conditiile economiei actuale, in situatia in care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ar fi trebuit să fie incasată de societate chiar de la DGFP .X..

In conditiile in care DGFP .X. considera ca TVA nu a fost compensată asa cum a procedat societatea, solicita DGFP .X. sa isi indeplineasca obligatia de plata a TVA in cuantum de .X. lei, impreuna cu dobanzile aferente, la zi, rezervandu-și dreptul de a solicita si despagubiri pentru toate prejudiciile suferite.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a constatat ca nu exista documente contabile care sa ateste achitarea in luna decembrie 2007 a acestei sume, contestatară

susține că suma nu a fost virată în contul TVA în luna decembrie 2007, ci a efectuat o regularizare între conturile de dobânzi și debit cu suma de .X. lei.

Pentru înțelegerea situației, contestarea arată că DGFP .X. a distribuit sumele achitate de societate în perioada 15.08.2005-14.12.2005 în cuantum de .X. lei, cu OP nr. .X./15.08.2005, OP nr. .X./08.09.2005, OP nr. .X./15.09.2005, OP nr. .X./14.10.2005, OP nr. .X./15.11.2005 și OP nr. .X./14.12.2005 într-un mod incorect, stingând TVA înregistrată ca debit și nu ratele de TVA din esalonarea de care beneficia societatea la acea dată. Asadar, sumele reprezintă rata dobânzii TVA, conform esalonare, și nu TVA debit. Acest aspect este confirmat de Decizia nr. .X./23.01.2007 a DGFP .X. prin care s-a admis contestația formulată de societate cu mențiunea că în cuprinsul deciziei *"au fost anexate 6 ordine de plată cu mențiunea rata dobândă TVA, respectiv OP nr. .X./15.08.2005, OP nr. .X./08.09.2005, OP nr. .X./15.09.2005, OP nr. .X./14.10.2005, OP nr. .X./15.11.2005 și OP nr. .X./14.12.2005 având valoarea totală de .X. lei, ordine ce se regăsesc în fișa platitorului în coloana încasări-suma-debit. Însă, sumele virate reprezintă dobândă TVA așa cum am prezentat mai sus și nu reprezintă debit TVA așa cum eronat au fost înregistrate în fișa platitorului"*.

În urma acestei decizii, societatea susține că a făcut demersuri la DGFP .X. pentru a regla fișa platitorului conform dispozițiilor Deciziei nr. .X./2007 și, în consecință, această situație a fost reglată de DGFP .X. astfel încât, în extrasul de cont emis de DGFP .X. la data de 19.11.2007 s-a constatat o diferență în minus de .X. lei la capitolul debit TVA. Ca urmare a acestui demers, în data de 01.12.2007 societatea a efectuat reglarea în evidențele sale între conturile de dobândă și debit TVA, cu suma de .X. lei, conform fișei existente la DGFP .X.. Toate aceste operațiuni se găsesc în fișa contului 4423 *"TVA de plată"* pe luna decembrie 2007 din care rezultă că a înregistrat suma de .X. lei ca dobândă TVA înregistrând în același timp stornarea aceleiași sume înregistrată ca debit TVA, conform Notei contabile nr. .X./01.12.2007.

Ca urmare, societatea susține că nu s-a efectuat niciun virament în contul TVA în luna decembrie 2007, ci au fost efectuate regularizări societatea prezentând organelor de inspecție fiscală toate documentele care atestă cele susținute.

3. Referitor la TVA în suma de:

- **.X. lei dedusa de societate în perioada 01.09.2010-30.11.2010 în baza contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 și a contractului de locațiune nr. .X./25.02.2008** pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pe considerentul că în perioada menționată societatea nu a mai desfășurat activitate potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101, precum și cu privire la respingerea la

rambursare a altor sume rezultate in baza contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008, respectiv:

- X. lei pentru perioada 01.12.2010-31.12.2010;
- X. lei pentru perioada 01.01.2011-28.02.2011;
- X. lei pentru perioada 01.03.2011-30.04.2011;
- X. lei pentru perioada 01.05.2011-31.05.2011;
- X. lei pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011, pe acelasi

considerent ca societatea nu a mai desfasurat activitate potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101, contestatara susține că:

În perioada 01.09.2010-30.06.2011 a detinut autorizatia de antrepozit fiscal nr. .X. emisa in data de 26.06.2008 valabila in perioada 01.07.2008-01.07.2011 pentru locatia .X., judetul .X.. Activele aferente locatiei autorizate ca antrepozit fiscal au fost detinute de societate in baza contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008 incheiate cu SC .X. SA.

Societatea a mentinut contractele in vigoare pe toata durata detinerii autorizatiei de functionare, respectand obligatiile impuse de lege antrepozitarilor autorizati si obligatiile asumate prin contract, fiind astfel justificata deducerea TVA din facturile emise in baza celor doua contracte de **existenta autorizatiei de antrepozit fiscal pentru intreaga perioada mentionata de organul de inspectie fiscala.**

Contestatara arată că prin cererea inregistrata la MFP sub nr. .X./15.04.2008 s-a solicitat autorizarea ca antrepozit fiscal pentru locatia din .X. in urma careia s-a emis autorizatia de antrepozit fiscal nr. .X./26.06.2008. La baza acestei cereri au stat si contractul de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si contractul de locatiune nr. .X./25.02.2008 incheiate cu SC .X. SA.

Autorizatia de antrepozit fiscal si-a incetat valabilitatea la data de 01.07.2011, data până la care societatea a fost obligată sa indeplineasca conditiile care au stat la baza autorizatiei. Astfel, societatea susține că a justificat necesitatea mentinerii celor două contracte atat timp cât in toata perioada analizata aceasta a detinut autorizatie de antrepozit fiscal, putand oricand in timpul valabilității acesteia sa fabrice produsele pentru care detinea autorizatie.

Mai mult, contestatara arată că și în situația în care activitatea de productie nu a fost permanenta, societatea a depozitat in aceasta locatie produse care impuneau un anumit regim fiscal in cadrul antrepozitului fiscal astfel autorizat.

De asemenea, contestatara arată că a detinut, pe toata perioada vizata de organele de inspectie fiscala, punct de lucru in locatia .X. in baza Contractului de locatiune nr. .X./2008 si a Contractului de leasing nr. .X./2008 incheiate cu SC .X. SA, societatea radiată dupa ce nu au mai fost indeplinite

conditiile ca societatea sa isi mai desfasoare activitatea, moment din care nu s-au mai emis nici facturi de chirie, contractele incetand.

Totodată, contestatara invocă prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si ale pct.84 alin.(4) și alin.(5) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate de HG nr.44/2004, potrivit cărora persoana care intenționeaza să fie autorizate ca antrepozitari pentru productie sau pentru depozitare de produse accizabile trebuie sa detina în proprietate sau sa aibă drept de folosinta a cladirilor și a terenurilor. Documentele care atesta detinerea în proprietate sau în folosinta a cladirilor și a terenurilor sunt extrasul de carte funciara însoțit de copia titlului de proprietate sau, dupa caz, a procesului-verbal de receptie, atunci cand acestea au fost construite în regie proprie sau copia actului care atesta dreptul de folosinta sub orice forma legala, respectiv extrasul de carte funciara însoțit de copia titlului de proprietate sau copia actului care atesta dreptul de folosinta sub orice forma legala, și de asemenea, trebuie sa detina in proprietate sau sa detina contracte de leasing pentru instalatii și echipamente.

Contestatara arată că societatea a solicitat DJAOV .X. spre sfarsitul valabilitatii autorizatiei de antrepozit renuntarea la autorizatia de antrepozit fiscal in temeiul prevederilor art.206²⁸ alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale dispozitiilor pct.88 alin.(11) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VII "*Accize si alte taxe speciale*" asa cum au fost aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, motivata de contextul economic caracterizat prin scaderea puterii de cumparare ce se reflecta in reducerea drastica a vanzarilor societatii. Cu aceasta ocazie a fost intocmit de catre DJAOV .X. Procesul verbal de control din data de 10.03.2011, prin care s-a constatat ca sunt indeplinite conditiile privind renuntarea la autorizatia de antrepozit fiscal, însă Comisia din cadrul MFP nu a emis o decizie in acest sens pana la data de 01.07.2011 la care a incetat de drept valabilitatea autorizatiei.

Contestatara susține că, potrivit prevederilor art.206²⁸ (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.88 alin.(11) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, si având în vedere că nu s-a dispus revocarea autorizatiei conform prevederilor legale a mentinut antrepozitul fiscal si cele doua contracte pe durata de valabilitate a autorizatiei de antrepozit, in caz contrar riscand sa incalce prevederile Codului Fiscal referitoare la regimul de antrepozitare.

Ca urmare, societatea susține că și în situația în care nu s-a desfasurat permanent o activitate in locatia din .X., detinuta in baza contractului nr. .X./2008, cu ajutorul utilajelor detinute in baza contractului de leasing, prin mentinerea contractelor pe toata durata detinerii autorizatiei de antrepozit fiscal societatea nu a facut altceva decat sa respecte prevederile impuse regimului de antrepozitare fiscala de Codul Fiscal.

Societatea susține că într-o asemenea situație sunt aplicabile prevederile pct.45 alin.(6) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal conform cărora "*dreptul de deducere poate fi pastrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de voința sa*" în același sens fiind și pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian.

Potrivit celor prezentate societatea susține că a procedat corect în privința deducerii taxei pe valoarea adăugată din facturile emise în baza celor două contracte, iar constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate și contravin prevederilor legale având în vedere că menținerea celor două contracte este justificată de imperativul respectării altor prevederi legale, societatea încadrându-se în ipoteza reglementată de Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

De altfel, și în raportul de inspecție fiscală se precizează ca "*prin adresa nr. .X./22.08.2012 comunicată de către Direcția generală .X. a fost transmis procesul verbal încheiat la SC .X. din care rezultă ca facturile fiscale emise către SC .X. SA au fost corect întocmite*".

Ca urmare, societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere, precum și anularea parțială a Dispoziției nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru TVA, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente contestate.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./22.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2013, astfel:

Perioada verificată: 01.12.2007 – 30.11.2011.

1. S-a constatat că în cursul lunii noiembrie 2010, A.F.P. .X. a operat în fișa sintetică pe platitor Hotărârea Judecatorească nr. .X./03.X.2010 definitivă și irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel .X. prin care se respinge ca nefondat recursul efectuat de DGFP .X. la Sentința nr. .X./30.06.2010 prin care au fost atribuite bunuri imobile către D.G.F.P. .X. în compensare cu obligația de plată restantă la data de 29.02.2009, data la care S.C .X. SA a intrat în procedura de insolvență și în program de reorganizare, în sumă totală de .X. lei, din care obligația de plată restantă la TVA este de .X. lei conform Sentinței nr. .X./20.01.2010 și planului de reorganizare al societății.

Urmarea scaderii din fisa sintetica a TVA de plata in suma de .X. lei care se inregistra ca obligatie de plata la data de 29.02.2009, fata de TVA in suma de .X. lei, de plata la data de 31.10.2010, a rezultat TVA de rambursat in suma de .X. lei, pentru perioada 01.03.2009-31.10.2010, in conditiile in care preluare activelor atribuite de instanta judecatoreasca către D.G.F.P. .X. si intabularea acestora nu au fost realizate până in prezent.

In luna noiembrie 2010 societatea a inregistrat TVA de rambursat in suma de .X. lei, astfel incat a solicitat la rambursare suma de .X. lei. Potrivit decontului de TVA aferent lunii noiembrie 2010, s-a solicitat la rambursare suma negativă de TVA de .X. lei. TVA solicitata la rambursare în sumă de .X. lei se compune din TVA de rambursat inregistrata pentru luna noiembrie 2010 in suma de .X. lei si TVA in scris la randul 35 din decont in suma de .X. lei.

Totodata, in luna noiembrie 2010 societatea a intocmit **factura fiscala nr. .X./16.11.2010 emisa catre DGFP .X.**, in suma totala de .X. lei, din care valoare fara TVA in suma de .X. lei și TVA colectata in suma de .X. lei.

Obiectul acestei facturi este reprezentat de contravaloarea activelor atribuite prin Hotararea Judecatoreasca definitiva si irevocabila, (teren .X. .X. mp., teren complex .X. .X. mp, teren .X. .X. mp si teren .X.) pentru stingerea obligatiilor fiscale datorate de societate catre DGFP .X.. Creanta a fost stinsa urmare a Sentintei comerciale nr. .X./2010 irevocabila, pronuntata de catre Tribunalul .X., prin care s-a dispus incheierea procedurii privind reorganizarea judiciara a debitorului SC .X. SA, prin Decizia nr. .X./03.11.2010 pronuntata de Curtea de Apel .X., in dosarul in dosarul nr. .X./ .X./2009.

Referitor la modul de inregistrare a facturii in evidenta contabila respectiv de declarare la organul fiscal teritorial s-au constatat urmatoarele:

În balanta de verificare a lunii noiembrie 2010 a fost inregistrata nota contabila de scoatere din evidenta contabila a activelor cedate catre DGFP .X. si de inregistrare a TVA colectata in suma de .X. lei in baza facturii, **precum si o alta nota contabila de stornare a TVA colectata in suma de .X. lei, fara a avea document justificativ in sustinere.**

În jurnalul de vanzari aferent lunii noiembrie 2010 factura nr. .X./16.11.2010 a fost corect înregistrată, iar în decont a fost înregistrata TVA în suma de .X. lei la randul 9 si concomitent, la randul 15 "*regularizari taxa*" societatea inregistrând cu semnul minus suma de .X. lei, fara a avea document justificativ in sustinere.

În declaratia 394 "*declaratia informative privind achizitiile si livrarile la intern*" societatea a declarat ca livrare la intern factura de active nr. .X./16.11.2010 in suma de .X. lei, cu TVA colectata de .X. lei.

S-a constatat că nu s-a efectuat trecerea in patrimoniul statului a activelor in baza prevederilor art.175 din OG nr.92/2003 si a Ordinului nr.486/2007, astfel incat nu se pot aplica prevederile Ordinului nr.486/2007 in legatura cu trecerea TVA din factura pe regularizari.

Întrucât nu au fost prezentate documentele justificative la scaderea din evidenta contabila a TVA colectata în sumă de .X. lei, ce a fost preluata si in decontul de TVA la rubrica regularizari, organele de inspectie fiscala au constatat că TVA colectata in suma de .X. lei reprezinta obligatie de plata, operatiunea fiind taxabila, respectiv operatiune asimilata livrarilor de bunuri si servicii conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. De asemenea s-a constatat ca in luna decembrie 2007, societatea comerciala a inregistrat ca virament in contul TVA suma de .X.lei, pentru care nu au fost prezentate documente contabile in sustinere, in sensul ca in fisa fiscala nu sunt evidentiata viramente in suma de .X. lei pentru luna decembrie 2007. Potrivit raportului de inspectie fiscala intocmit anterior de catre D.G.F.P .X. nu rezultă ca a fost lasata ca dispozitie de masuri reglarea evidentei contabile cu fisa sintetica pe platitor, pentru suma de .X. lei. Astfel a rezultat că societatea a operat ca virament suma de .X. lei, fara documente justificative, rezultand **TVA de plata in suma de .X. lei**, ca urmare a încălcării prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, la pag.3 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./22.02.2013 organele de inspectie fiscala au constatat că la data de **30.11.2007 societatea prezenta TVA de plata în sumă de .X. lei**. Conform Raportului de inspectie fiscala nr. .X./28.03.2008 încheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP .X. s-a stabilit o obligatie de plata în sumă de **.X. lei**. Pentru luna decembrie 2007 societatea a colectat TVA în sumă de **.X. lei** și a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, astfel încât a rezultat o obligatie de plata în sumă de **.X.** **Obligatia de plata totală în sumă de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei astfel încât a rezultat o obligatie de plata, la data de 31.12.2007, în sumă de .X. lei.**

3. Organele de inspectie fiscala au constatat că intre S.C. .X. SA in calitate de locator si S.C. .X. SA in calitate de locatar, au fost încheiate doua contracte, avand ca obiect inchiriere spatii de productie si utilaje, respectiv Contractul de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractul de locatiune nr. .X./25.02.2008. Din analiza documentelor contabile a rezultat ca societatea, incepand cu data de 01.09.2010, nu a mai desfasurat activitate potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101 "*Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice*".

In perioada **01.09.2010-30.11.2010 societatea a dedus TVA, in baza Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008, astfel:**

-Factura nr. .X./30.09.2010, in valoare totala de .X. lei, TVA deductibila in suma de .X. lei;
-Factura nr. .X./30.09.2010, in valoare totala de de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei;
-Factura nr. .X./31.10.2010, in valoare totala de .X. lei, TVA deductibila in suma de .X.lei;
-Factura nr. .X./31.10.2010, in valoare totala de de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de.X. lei;
-factura nr. .X./30.10.2010, in valoare totala de.X. lei, TVA deductibila in suma de .X. lei ;
-Factura nr. .X./31.11.2010, in valoare totala de de .X. lei, din care TV A deductibila in suma de .X. lei,
deci în in valoare totala de .X. lei, din care valoare fara TVA in suma de .X. și **TVA deductibilă în sumă de .X. lei.**

Fata de cele constatate a rezultat TVA in suma totala de .X. lei, neadmisă la deducere, deoarece societatea comerciala nu a mai desfasurat activitate, potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101 - " Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice", nemaifiind astfel generate venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, în **luna decembrie 2010 societatea a dedus TVA**, in baza Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008, astfel:

-Factura nr. .X./30.12.2010, in valoare totala de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei;
-Factura nr. .X./30.12.2010, in valoare totala de de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei, **rezultând TVA in suma totala de .X. lei**, pentru care nu se admite deducerea, având în vedere că in luna decembrie 2010 societatea comerciala nu a mai desfasurat activitate, conform cod CAEN 1101.

Totodată, potrivit balantei de verificare din data de 28.02.2011, societatea prezinta TVA de rambursat pana la data de 31.12.2010 si cel inregistrat pe perioada **01.01.2011-28.02.2011** in suma de .X. lei care se datoreaza in principal faptului ca societatea a dedus TVA in baza facturilor de chirie spatii de producție si utilaje, astfel:

-Factura nr. .X./31.01.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma de .X. lei;
-Factura nr. .X./31.01.2011, in valoare totala de .X.lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei;
-Factura nr. .X./28.02.2011, in valoare totala de .X. lei, din care TV A deductibila in suma de .X. lei;

-Factura nr. .X./28.02.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma de .X. lei.

Ca urmare, **nu a fost acceptată la deducere TVA in suma de .X. lei** având în vedere că începând cu data de 01.01.2011 societatea nu a mai desfasurat activitate potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101 "*Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice*" societatea inregistrand venituri din prestari de servicii de transport în suma de .X. lei si venituri din redevente și locatii de gestiune in suma de .X. lei.

Decontul de TVA aferent **lunii aprilie 2011** a fost depus la D.G.F.P. .X. sub nr. .X.- .X.- .X./24.05.2011 prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA in suma de .X. lei.

TVA de rambursat inregistrat in perioada 01.03.2011-30.04.2011 se datoreaza in principal faptului ca societatea a dedus TVA in baza unor facturi fiscale emise în baza Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008 reprezentand facturi de chirie spatii de productie și utilaje, astfel:

-Factura nr. .X./31.03.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma de .X. lei;

-Factura nr. .X./31.03.2011, in valoare totala de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei;

-Factura nr..X./30.04.2011, in valoare totala de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei;

-Factura nr..X./30.04.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma de .X. lei.

Ca urmare a faptului că începând cu data de 01.01.2011 societatea nu a mai desfasurat activitate conform cod CAEN 1101 "*Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice*", societatea inregistrand venituri din prestari de servicii de transport in suma de .X. lei si venituri din redevente și locatii de gestiune in suma de .X. lei **nu s-a admis la deducere TVA in suma de .X. lei.**

De asemenea, **în luna mai 2011**, TVA de rambursat inregistrat ă se datoreaza in principal faptului ca societatea a dedus TVA in baza unor facturi fiscale emise ca urmare a Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008, reprezentand facturi de chirie spatii de productie si utilaje, astfel:

-Factura nr. .X./31.05.2011, in valoare totala de .X. lei din care TV A deductibila in suma de .X. lei;

-Factura nr..X./31.05.2011, in valoare totala de .X. lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei.

Având în vedere că, incepand cu data de 01.01.2011 nu a mai desfasurat activitate, potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101

“Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice”, societatea inregistrand venituri din prestari de servicii de transport, in suma de .X. lei si venituri din redevente și locatii de gestiune in suma de .X. lei, **pentru TVA in suma de .X. lei** nu s-a acordat dreptul de deducere.

Totodată, în luna iunie 2011, TVA de rambursat inregistrată se datoreaza in principal faptului ca societatea a dedus TVA in baza unor facturi fiscale emise ca urmare a Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 si a Contractului de locatiune nr. .X./25.02.2008, reprezentand facturi de chirie spatii de productie si utilaje, astfel:

-Factura nr. .X./30.06.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma .X.;

-Factura nr. .X./30.06.2011, in valoare totala de .X. lei din care TVA deductibila in suma .X.lei.

Având în vedere că, incepand cu data de 01.01.2011 nu a mai desfasurat activitate, potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101 “Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice”, societatea inregistrand venituri din prestari de servicii de transport, in suma de .X. lei si venituri din redevente și locatii de gestiune in suma de .X. lei, **pentru TVA in suma de .X. lei**, organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere.

Prin Dispozitia nr. .X./22.02.2013 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, s-a dispus măsura de înregistrare în evidența contabilă a obligațiilor fiscale reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în timpul inspectiei fiscale, depunerea Declarațiilor rectificative 390 și efectuarea punctajelor cu partenerii cu care a încheiat tranzacții și ulterior depunerea declarațiilor rectificative 394.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X.lei **TVA colectată stabilită suplimentar de plată ca urmare a soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare;**
- .X. lei **majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X.lei **penalități de întârziere aferente TVA,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită

suplimentar aferentă operațiunii din factura nr. .X./16.11.2010, emisă în baza Sentinței Comerciale nr. .X./30.06.2010, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceasta reprezintă operațiune scutită de TVA sau dacă intră în categoria operațiunilor taxabile prevăzute de legislația fiscală în materie, respectiv Codul fiscal.

Perioada verificată: noiembrie 2010.

În fapt, în cursul lunii noiembrie 2010, societatea a întocmit factura nr. .X./16.11.2010 către DGFP .X., în suma totală de .X. lei, din care valoare fără TVA în suma de .X. lei și **TVA colectată în suma de .X. lei**, ce are ca obiect contravaloarea activelor atribuite prin Sentința Comercială nr. .X./30.06.2010 emisă de Tribunalul .X., definitivă și irevocabilă, (teren .X. 175,641 mp, teren .X. 210.877,80 mp, teren .X. 173.951 mp și teren .X.) pentru stingerea obligațiilor fiscale datorate de societate către DGFP .X..

S-a constatat că societatea a înregistrat în balanța de verificare a lunii noiembrie 2010 nota contabilă de scoatere din evidența contabilă a activelor cedate către DGFP .X. și de înregistrare TVA colectată în suma de .X. lei în baza facturii menționate, precum și o altă nota contabilă de stornare a TVA colectată în suma de .X. lei, fără a avea documente justificative în susținere, iar în jurnalul de vânzări operațiunea a fost înregistrată în baza facturii nr. .X./16.11.2010.

În Decontul de TVA al lunii noiembrie 2010, TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./16.11.2010 a fost înregistrată la rândul 9 și, concomitent, la rândul 15 "*regularizari taxa*" societatea înregistrând cu semnul minus suma de .X. lei, fără a avea document justificativ în susținere.

În declarația 394 "*declarația informativă privind achizițiile și livrările la intern*" operațiunea a fost declarată ca livrare la intern, cu TVA colectată în sumă de .X. lei.

De asemenea, **s-a constatat că nu s-a efectuat trecerea în patrimoniul statului a activelor în baza prevederilor art.175 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a OMFP nr..X./2007, astfel încât nu sunt aplicabile prevederile OMFP nr..X./2007** pentru aprobarea Procedurii privind stingerea creanțelor reprezentând impozite, taxe și alte venituri datorate bugetului de stat prin trecerea în proprietatea publică a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor, respectiv a procedurilor de lucru prevăzute de acest act normativ care au avut ca punct de pornire tratamentul fiscal al TVA (de creanță și datorie reciprocă) în calitate de beneficiar al unor bunuri imobile destinate stingerii obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

Astfel, în timpul desfășurării inspecției fiscale, nefiind prezentate documentele justificative cu privire la scderea din evidența contabilă a TVA

colectata în sumă de .X.lei, ce a fost preluata si in decontul de TVA la rubrica regularizari, **organele de inspecție fiscală au stabilit că** TVA colectata in suma de .X.lei reprezinta obligatie de plata, operatiunea fiind taxabila, respectiv **reprezintă operațiune asimilata livrarilor de bunuri si servicii conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Contestatară susține că a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, înscrisă în factura nr. .X./16.11.2010, ca taxă pe valoarea adăugată colectată și concomitent a regularizat/compensat, prin același decont de TVA, regularizarea/compensarea sumelor de plata si de incasat rezultate din aceeași factura fiind înregistrate in contabilitate prin nota contabila ce are la bază toate documentele conform carora s-au desfasurat operatiunile înregistrate, precum si actele suport ale acestora. Arată că această compensare a fost efectuată in temeiul prevederilor art.116 alin.(1) si alin.(4) din Codul de procedură fiscală și a avut ca efect stingerea taxei pe valoarea adăugată datorată de DGFP .X. catre societate, iar organele de inspecție fiscală au creat in mod artificial obligatii fiscale in sarcina societatii, calculand accesorii la acestea, fără să constate ca, in același timp, DGFP .X. datoreaza societății o suma echivalenta care nu a fost achitata.

Totodată, contestatară susține că stornarea presupune rectificarea unei înregistrari contabile eronate in cartea sau in jurnalul de contabilitate urmata de efectuarea unei înregistrari corecte, ceea ce nu s-a intamplat in cazul în speță, astfel că potrivit fisei contului 4423 "TVA de plată" nu a fost înregistrată nicio operațiune de stornare, ci doar "*compensare TVA DGFP .X.*" si "*inchidere TVA*".

Contestatară susține, de asemenea, că a efectuat operațiunea conform prevederilor OMFP nr..X./2007 pentru aprobarea Procedurii privind stingerea creantelor reprezentand impozite, taxe si alte venituri datorate bugetului de stat prin trecerea in proprietatea publica a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor, respectiv a procedurilor de lucru prevăzute de acest act normativ care au avut ca punct de pornire tratamentul fiscal al TVA (de creanta si datorie reciproca) în calitate de beneficiar al unor bunuri imobile destinate stingerii obligatiilor fiscale catre bugetul de stat.

De asemenea, societatea solicită ca, în condițiile in care DGFP .X. considera ca TVA nu a fost compensată asa cum a procedat, solicită acestei instituții sa-si indeplineasca obligatia de plata a TVA in quantum de .X.lei, impreuna cu dobanzile aferente, la zi, rezervandu-și dreptul de a solicita si despagubiri pentru toate prejudiciile suferite.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală:

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

[..]

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.”

Prevederile legale de mai sus, invocate drept temei legal de către organele de inspecție fiscală pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată, reglementează trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile în schimbul unei despăgubiri.

Se reține că în speță a fost emisă factura nr. .X./16.11.2010 către o instituție publică, respectiv DGFP .X. la care agentul economic avea obligații fiscale de plată, factura având la baza Sentința Comercială nr. .X./30.06.2010 pronunțată de Tribunalul .X., definitivă și irevocabilă, prin care s-a dispus încheierea procedurii de reorganizare a debitorului.

Prin Sentința Comercială nr. .X./30.06.2010 instanța a constatat că potrivit planului de reorganizare, creditorului Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. îi revin bunurile prevăzute în anexa la Sentință și dispune închiderea procedurii de reorganizare judiciară la debitorul SC .X. SA. Așadar, instanța a constatat o stare de fapt, respectiv a bunurilor ce urmează a intra în proprietatea creditorului, fără a dispune modalitatea în care va avea loc transferul proprietății.

Ca urmare a Sentinței Comerciale nr. .X./30.06.2010 s-a întocmit factura nr. .X./16.11.2010 către DGFP .X. în contul creanței cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală, respectiv în baza Sentinței Comerciale nr. .X./30.06.2010 pronunțată de Tribunalul .X., situație care urmează principiul dării în plată însă, fără a fi aplicabile prevederile art.175 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: ” (1) *Creanțele fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu excepția celor cu reținere la sursă și a accesoriilor aferente acestora, precum și creanțele bugetelor locale pot fi stinse, la cererea debitorului, oricând, cu acordul creditorului fiscal, prin trecerea în proprietatea publică a statului sau, după caz, a unității administrativ-teritoriale a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite.”*, și nici ale OMEF nr..X./2007 pentru aprobarea Procedurii privind stingerea creanțelor reprezentând impozite, taxe și alte venituri datorate bugetului de stat și/sau a creanțelor reprezentând contribuții sociale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin trecerea în

proprietatea publică a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și opinia direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice.

Astfel, potrivit celor invocate mai sus nu se reține argumentul contestatarii potrivit căruia a aplicat prevederile OMEF nr..X./2007 pentru aprobarea Procedurii privind stingerea creanțelor reprezentand impozite, taxe si alte venituri datorate bugetului de stat prin trecerea in proprietatea publica a statului a unor bunuri imobile proprietate a debitorilor, respectiv a procedurilor de lucru prevăzute de acest act normativ care au avut ca punct de pornire tratamentul fiscal al TVA (de creanta si datorie reciproca) în calitate de beneficiar al unor bunuri imobile destinate stingerii obligatiilor fiscale catre bugetul de stat.

De asemenea, nu pot fi reținute nici constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora au constatat incidența în cauză a prevederilor art.128 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, având în vedere factura emisă de SC .X. SA către Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., se reține că operațiunea trebuie analizată din punct de vedere al prevederilor legale în materie fiscală incidente perioadei, respectiv din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată așa cum este reglementată de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Sentința Comercială nr. .X./30.06.2010 a Tribunalului .X., reiese că SC .X. SA a facturat către Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., următoarele: imobil compus din două suprafețe de teren de 175.641 mp. în Municipiul .X., teren intravilan în suprafață de 210.870,80 mp. și construcții edificate pe acesta denumit Complex .X., în localitatea .X., jud. .X., teren extravilan cu construcții pe acesta în localitatea .X., jud. .X. și terenuri extravilane în localitatea .X., jud. .X..

Astfel, in speță, la data emiterii facturii sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții

noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Față de prevederile legale mai sus citate rezultă că este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, **precum și a oricăror altor terenuri.** Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează ca excepție că persoana impozabilă care efectuează livrarea unui teren construibil, care reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții în condițiile legii, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare.

De asemenea, se reține că legiuitorul în definirea noțiunii de "teren construibil" - orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții - a ținut să utilizeze și noțiunea "conform legislației în vigoare", această trimitere având în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului, pe care se pot executa construcții. Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.

Totodată, potrivit prevederilor pct.37 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal:

"37. (1) În aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

(2) Prevederile alin.(1) nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV.

[...]

(6) În aplicarea art.141 alin. (2) lit.f) din Codul fiscal, **calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.[...]**”

Prin urmare, față de prevederile din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea articolelor de lege din Codul fiscal, se reține că în vederea încadrării terenurilor, la momentul vânzării, în categoria celor construibile sau de altă natură, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de carte funciară, iar informațiile conținute în aceste documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.

Astfel, se reține că încadrarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, având în vedere următoarele considerente:

În conformitate cu prevederile pct.37 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință (pășune, curți-construcții s.a.), prin urmare, prezentarea acestuia la momentul vânzării este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de T.V.A. sau taxarea, după caz.

Astfel, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de TVA prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, având în vedere perioada verificată, se impune a fi analizate **mențiunile înscrise în actele de proprietate și în extrasele de carte funciară**, informațiile conținute de aceste documente trebuind să conțină elemente clare privind categoria terenurilor ce au făcut obiectul sentinței comerciale.

Potrivit Legii nr.7/1996 a cadastrului și a publicității imobiliare, republicată, cartea funciară cuprinde descrierea imobilelor și înscrierea referitoare la drepturile reale imobiliare, la drepturile personale, la actele, faptele sau la raporturile juridice care au legătură cu imobilele, iar cadastrul realizează identificarea, măsurarea, descrierea și înregistrarea imobilelor în documentele cadastrale și reprezentarea acestora pe hărți și planuri cadastrale.

Conform celor de mai sus și având în vedere și dispozițiile art.44 alin.(1) din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor în cauză:

“(1) Documentațiile de urbanism se referă la localitățile urbane și rurale și reglementează utilizarea terenurilor și condițiile de ocupare a acestora cu construcții.”, precum și faptul că în Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la Anexa 2 - *„Definirea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii”*, este definit intravilanul localității ca fiind *“teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.”*, respectiv extravilanul localității care reprezintă *“teritoriul cuprins între limita intravilanului și limita administrativ-teritorială a unității de bază (municipiu, oraș, comună), înăuntrul căruia autorizarea executării lucrărilor de construcții este restricționată, în condițiile prezentei legi”*, se reține ca necesară reanalizarea operațiunii de livrare de imobile.

Luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestei operațiuni, prin raportare la temeiurile de drept în vigoare pe perioada verificată, organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sarcina societății.

Astfel, se impune reanalizarea operațiunii din factura nr. .X./16.11.2010 în funcție de cele precizate în prezenta decizie și stabilirea dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, conform prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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”,

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./22.02.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. pentru taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X.lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal, să reanalizeze operațiunea de livrare de imobile constând în terenuri intravilane, extravilane, respectiv cu sau fără construcții pe acestea, și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente precum și toate documentele relevante pentru impunere și să stabilească tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./22.02.2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. și pentru **sumele de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și de .X.lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă această obligație bugetară a fost stabilită de organele de inspecție fiscală cu respectarea atribuțiilor ce îi revin în condițiile în care reglarea evidenței fiscale nu intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: decembrie 2007.

În fapt, urmarea inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat ca virament în contul de TVA suma de .X. lei, pentru care nu au fost prezentate documente contabile în susținere, fapt ce rezultă din fișa fiscală, respectiv suma de .X. lei nu este evidențiată ca virament pentru luna decembrie 2007.

De asemenea, s-a constatat că prin raportul de inspecție fiscală anterior întocmit de DGFP .X. nu rezultă ca a fost dispusă măsura de reglare a evidenței contabile cu fișa sintetică pe platitor, pentru suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a operat ca virament suma de .X. lei, fara documente justificative, rezultand **TVA de plata in suma de .X. lei**, ca urmare a încălcării prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestație societatea arată că suma nu a fost virata in contul TVA in luna decembrie 2007, ci a efectuat o regularizare intre conturile de dobanda si debit cu suma de .X. lei, DGFP .X. a distribuit sumele achitate in perioada 15.08.2005 - 14.12.2005, cu OP nr. .X./15.08.2005, OP nr. .X./08.09.2005, OP nr. .X./15.09.2005, OP nr. .X./14.10.2005, OP nr. .X./15.11.2005 si OP nr. .X./14.12.2005, in cuantum de .X. lei, intr-un mod incorect, stingând TVA inregistrată ca debit si nu ratele de TVA din esalonarea de care a beneficiat la acea data. Asadar, sumele reprezintă rata dobanzii TVA, conform esalonare, si nu TVA debit. Acest aspect este confirmat de Decizia nr. .X./23.01.2007 a DGFP .X. prin care s-a admis contestatia formulata de societate mentionandu-se in cuprinsul deciziei ca *"au fost anexate 6 ordine de plata cu mentiunea rata dobanda TVA, respectiv OP nr. .X./15.08.2005, OP nr. .X./08.09.2005, OP nr. .X./15.09.2005, OP nr. .X./14.10.2005, OP nr. .X./15.11.2005 si OP nr. .X./14.12.2005 avand valoarea totala de .X. lei, ordine ce se regasesc in fisa platitorului in coloana incasari-suma-debit. Insa, sumele virate reprezinta dobanda TVA așa cum am prezentat mai sus si nu reprezinta debit TVA asa cum eronat au fost inregistrate in fisa platitorului"*

In urma aceste decizii, societatea susține că a efectuat demersuri la DGFP .X. pentru a regla fisa platitorului conform dispozitiilor Deciziei nr. .X./2007 **și a fost reglata de DGFP .X. astfel incat, in extrasul de cont emis de DGFP .X. la data de 19.11.2007 s-a constatat o diferenta in minus de .X. lei la capitolul debit TVA.** Ca urmare a acestui demers in data de 01.12.2007 societatea a efectuat reglarea in evidentele sale intre conturile de dobanda si debit TVA, cu suma de .X. lei, **conform fisei existente la DGFP .X..** Toate aceste operatiuni se gasesc in fisa contului 4423 "TVA de plată" pe luna decembrie 2007 din care rezulta ca a inregistrat suma de .X. lei ca dobanda TVA inregistrand in acelasi timp stornarea aceleiasi sume inregistrata ca debit TVA, conform Notei contabile nr. .X./01.12.2007.

În drept, conform prevederilor art.94 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și

contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Având în vedere prevederile legale invocate organele de inspecție fiscală are ca principală atribuție constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei si conformitatea declaratiilor fiscale, precum și analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse.

De asemenea, obiectul inspecției fiscale constă în verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea bazelor de impunere și stabilirea obligațiilor fiscale de plată și a accesoriilor aferente acestora, analiza operațiunilor evidențiate în fișa sintetică pe plătitor neintrând în atribuțiile organelor de inspecție fiscală, aceasta fiind de competența organelor fiscale care se ocupă cu astfel de evidențe.

Astfel, în vederea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare atribuțiile organelor de inspecție fiscală constau în investigarea tuturor actelor și faptelor privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, analiza și evaluarea informațiilor fiscale în vederea confruntării acestora cu declarațiile fiscale, sancționarea faptelor și luarea de măsuri pentru combaterea și prevenirea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată, organele de inspecție fiscale constată situația de fapt fiscală din care, comparativ cu declarațiile fiscale depuse la autoritatea fiscală, respectiv deconturi de TVA, și în funcție de prevederile legale fiscale, să rezulte aceste diferențe suplimentare de plată.

Potrivit celor precizate mai sus, organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze dacă în perioada supusă inspecției fiscale contribuabilul a calculat și a declarat obligația fiscală cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul prevăzut de legislația în materie.

Constatarea referitoare la viramentul taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei pe luna decembrie 2007, înregistrat de societate, fără ca acesta să se regăsească în fișa fiscală, nu are la bază o analiza a informațiilor fiscale în vederea confruntării cu declarațiile fiscale, analiza operațiunilor evidențiate în fișa sintetică pe plătitor neintrând în atribuțiile organelor de inspecție fiscală, aceasta fiind de competența organelor fiscale care se ocupă cu astfel de evidențe.

Concret, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit printr-un titlu de creanță – decizia de impunere contestată - TVA de plată în sumă de .X. lei pe motiv că viramentul acestei sume, înregistrat numai în contabilitate, nu are la baza documente justificative conform prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fără a invoca un temei de drept fiscal.

Or, invocarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”, reglementează, din punct de vedere contabil, modul în care trebuie înregistrate operațiunile în contabilitate, însă efectul fiscal al operațiunilor efectuate de un contribuabil este reglementat de temeiul de drept fiscal, cum este Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele precizate, organul de soluționare a contestației reține că această constatare din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu intră în atribuțiile inspecției fiscale, stabilirea de obligații fiscale suplimentare efectuându-se în baza unei situații de fapt fiscale constatată ca urmare a nerespectării prevederilor legale în materie fiscală.

În temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede “11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./22.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală să transmită constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2013 organelor competente cu evidența fișei pe plătitor în vederea valorificării acestora.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei pentru perioada 01.09.2010 – 31.11.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.12.2010-31.12.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.01.2011-28.02.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.03.2011-30.04.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.05.2011-31.05.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011, **pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata, în condițiile în care societatea nu face dovada că pe perioada analizată a realizat operațiuni impozabile.

Perioada verificată: 01.09.2010 – 30.06.2011.

În fapt, între S.C. .X. SA în calitate de locator și S.C. .X. SA în calitate de locatar, au fost încheiate două contracte, având ca obiect închiriere spații de producție și utilaje, respectiv Contractul de leasing operational nr. .X./10.03.2008 și Contractul de locațiune nr. .X./25.02.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu data de 01.09.2010, societatea nu a mai desfășurat activitate potrivit obiectului de activitate cod CAEN 1101 “*Distilarea, rafinarea și mixarea bauturilor alcoolice*”.

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise în baza Contractului de leasing operational nr. .X./10.03.2008 și a Contractului de locațiune nr. .X./25.02.2008.

Prin contestație societatea susține că a detinut autorizația de antrepozit fiscal nr. .X., valabilă în perioada 01.07.2008-01.07.2011 pentru

locatia .X. și a menținut contractele in vigoare pe toata durata detinerii autorizatiei de functionare, respectand obligatiile impuse de lege antrepozitarilor autorizati, precum și obligatiile asumate prin contract.

De asemenea, contestatara arată că și în situația în care activitatea de productie nu a fost permanenta, societatea a depozitat in aceasta locatie produse care impuneau un anumit regim fiscal in cadrul antrepozitului fiscal astfel autorizat.

Totodată, contestatara invocă prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si ale pct.84 alin.(4) și alin.(5) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate de HG nr.44/2004, potrivit cărora persoana care intenționeaza să fie autorizate ca antrepozitari pentru productie sau pentru depozitare de produse accizabile trebuie sa detina în proprietate sau sa aibă drept de folosinta a cladirilor și a terenurilor, precum și faptul că a solicitat DJAOV .X. spre sfarsitul valabilitatii autorizatiei de antrepozit renuntarea la autorizatia de antrepozit fiscal, motivata de contextul economic caracterizat prin scaderea puterii de cumparare ce se reflecta in reducerea drastica a vanzarilor societatii. Cu aceasta ocazie a fost intocmit de catre DJAOV .X. Procesul verbal de control din data de 10.03.2011, prin care s-a constatat ca sunt indeplinite conditiile privind renuntarea la autorizatia de antrepozit fiscal, însă Comisia din cadrul MFP nu a emis o decizie in acest sens pana la data de 01.07.2011 la care a incetat valabilitatea autorizatiei.

De asemenea, societatea invocă prevederile art.206²⁸ (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.88 alin.(11) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal si susține că întrucât nu s-a dispus revocarea autorizatiei conform prevederilor legale a mentinut antrepozitul fiscal si cele doua contracte pe durata de valabilitate a autorizatiei de antrepozit, in caz contrar riscand sa incalce prevederile Codului Fiscal referitoare la regimul de antrepozitare.

Societatea susține că sunt aplicabile prevederile pct.45 alin.(6) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal conform carora "*dreptul de deducere poate fi pastrat și în alte situatii în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de vointa sa*" astfel cum a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justiție in Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) impotriva Statului Belgian.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit căror:

“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);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea nu a mai desfășurat activitatea prevăzută de cod CAEN 1101 *“Distilarea, rafinarea și mixarea bauturilor alcoolice”*, pentru care deținea autorizație de antrepozitar pentru producție sau pentru depozitare de produse accizabile, aspect recunoscut și de către contestatară.

Ca urmare, se reține că prin menținerea celor două contracte, societatea a efectuat cheltuieli și a dedus taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care nu a realizat operațiuni impozabile, respectiv operațiuni taxabile, așa cum se prevede la art.126 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art.143 - 144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art.141;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art.142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art.152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”

Se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate în baza celor două contracte societatea ca persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia i se aplică prevederile pct.45 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal conform carora *"dreptul de deducere poate fi pastrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de voința sa"* se reține că acesta este invocat trunchiat, temeiul de drept fiind:

“(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian” așa cum este prevăzut de HG nr.50/25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Astfel, se reține că temeiul legal invocat se referă la dreptul de deducere exercitat de un agent economic în cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează și care sunt scoase din gestiune pe

seama conturilor de cheltuieli în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții or, societatea contestatară nu se află în acest caz, astfel că nu se poate reține argumentul în soluționarea contestației.

Mai mult, solicitarea revocării autorizației de antrepozitar fiscal face dovada că societatea nu mai avea intenția de a desfășura operațiuni impozabile fapt ce infirmă argumentul contestatarii referitor la pct.45(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat.

Totodată, referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia a menținut contractele de leasing și de locație în virtutea faptului că autorizația de antrepozitar era valabilă și, deși a solicitat revocarea acesteia Comisia din cadrul Ministerului Finanțelor Publice nu a emis o decizie în acest sens până la data de 01.07.2011, aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

Conform prevederilor art.206²⁸ alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(12) Antrepozitarii autorizați, cărora le-a fost suspendată, revocată sau anulată autorizația și care dețin stocuri de produse accizabile la data suspendării, revocării ori anulării, pot valorifica produsele înregistrate în stoc - materii prime, semifabricate, produse finite -, în condițiile prevăzute de normele metodologice.”

Potrivit prevederilor pct.88 (1), (2), (8) și (11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea prevederilor art.206²⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“88. (1) Măsura suspendării - cu excepția cazului prevăzut la alin. (4) -, a revocării sau a anulării autorizațiilor se va dispune de către Comisie, în baza actelor de control emise de organele de specialitate, prin care s-au consemnat încălcări ale prevederilor legale care atrag aplicarea acestor măsuri.

(2) Actele de control prevăzute la alin. (1), temeinic justificate, în care faptele constatate generează consecințe fiscale, vor fi aduse la cunoștința autorității fiscale centrale - direcția de specialitate care asigură secretariatul Comisiei, în termen de două zile lucrătoare de la finalizare, care le va înainta Comisiei în vederea analizării și dispunerii măsurilor ce se impun.

[...]

(8) Antrepozitarii autorizați a căror autorizație a fost revocată sau anulată pot să valorifice produsele accizabile înregistrate în stoc - materii prime, semifabricate, produse finite - numai după notificarea

autorității vamale teritoriale cu privire la virarea accizelor datorate bugetului de stat.

[...]

(11) Cererea de renunțare la un antrepozit fiscal, în care se vor menționa și motivele acesteia, se depune la autoritatea vamală teritorială. **Această autoritate are obligația de a verifica dacă la data depunerii cererii antrepozitarul autorizat deține stocuri de produse accizabile și dacă au fost respectate prevederile legale în domeniul accizelor. După verificare, cererea de renunțare, însoțită de actul de verificare, va fi transmisă Comisiei care va proceda la revocarea autorizației.”**

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în cazul depunerii cererii de renunțare la un antrepozit fiscal, cum este cazul societății contestată, autoritatea vamală are obligația de a stabili dacă antrepozitarul autorizat deține stocuri de produse accizabile, iar actul de verificare întocmit va însoți cererea de renunțare care va fi transmisă Comisiei care va proceda la revocarea autorizației.

La dosarul cauzei este anexat Procesul verbal de control încheiat la data de 10.03.2011 ca urmare cererii de renunțare la autorizația de antrepozit fiscal, de către organele de control vamal din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., prin care s-a constatat că **“ultima mișcare de produse accizabile fiind înregistrată în data de 18.08.2010- conform fișei de magazie”,** precum și faptul că **“La momentul controlului în antrepozitul fiscal situat în jud. .X., Com..X., Sat..X., Camera .X., Clădirea .X., din imobilul având număr Cadastral .X., stocul fizic și scriptic (conform fișelor de magazie și gestiunii informatice) de produse accizabile este: o (zero) litri băutură fermentată liniștită, 0 (zero) litri alcool etilic materie primă, o (zero) litri distilat materie primă, o (zero) litri alte produse cu conținut de alcool [...].”**

Mai mult, legislația incidentă antrepozitelor fiscale nu reprezintă o condiție pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, neputând deroga de la regimul general de acordare a dreptului de deducere, respectiv pentru achiziția de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit celor consemnate în actul de control al organelor din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. reiese că societatea nu mai deținea stocuri de materii prime sau de produse accizabile, ultima mișcare de produse accizabile având loc la data de 18.08.2010.

Ca urmare, potrivit celor de mai sus, pe perioada verificată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv 01.09.2010 – 30.06.2011, societatea nu a desfășurat nicio activitate de depozitare a stocurilor care să producă efecte fiscale.

Având în vedere că societatea nu prezintă documente din care să rezulte că a realizat operațiuni taxabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă“* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă **totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei pentru perioada 01.09.2010 – 31.11.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.12.2010-31.12.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.01.2011-28.02.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.03.2011-30.04.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.05.2011-31.05.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011.

4. Referitor la solicitarea de anulare parțială a Dispoziției nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la înregistrarea de către SC .X. SA în evidența contabilă a TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar de plată.

În fapt, prin Dispoziția nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus măsura de înregistrare în evidența contabilă a obligațiilor fiscale reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în timpul inspecției fiscale, depunerea Declarațiilor rectificative 390 și efectuarea punctajelor cu partenerii cu care a încheiat tranzacții și ulterior depunerea declarațiilor rectificative 394.

Prin contestație, societatea solicită anularea parțială a Dispoziției nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală având în vedere argumentele prezentate în contestație cuz privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar, contestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...]

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului

București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. SA prin Dispoziția nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de

inspecție fiscală, “Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina SC .X. SA prin Dispoziția nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsuri de rectificare a declarațiilor și de înregistrare în evidență a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 și 11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X.lei TVA

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,
- urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o altă echipă, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru acelasi debit si accesorii, și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in considerentele prezentei decizii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., **pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată,** urmând ca organele de inspectie fiscală să transmită constatările din Raportul de inspectie fiscală nr..X./22.02.2013 organelor competente cu evidența fișei pe plătitor în vederea valorificării acestora.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., **pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată,** astfel:

- .X. lei pentru perioada 01.09.2010 – 31.11.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.12.2010-31.12.2010;
- .X. lei pentru perioada 01.01.2011-28.02.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.03.2011-30.04.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.05.2011-31.05.2011;
- .X. lei pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționarea contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției nr. .X./22.02.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de Inspectie Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL