

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.275/2006

privind solutionarea contestatiilor depuse de
S.C X SRL,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice B asupra contestatiilor formulate de **S.C X SRL** impotriva Deciziilor de impunere nr.X si nr.Y din 31.05.2006 intocmite de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice B.

Societatea contesta partial Decizia de impunere nr.x/31.05.2006 intocmita de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale ale finantelor publice B, Activitatea de inspectie fiscala si are ca obiect suma de a **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare si dobanzi in suma de **b** lei si penalitati de intarziere in suma de c **lei**, calculate la taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata suplimentar in suma de d lei.

Totodata, societatea contesta si Dispozitia nr.y/30.05.2006 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata.

Societatea contesta partial Decizia de impunere nr.y/31.05.2006 intocmita de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale ale finantelor publice B, Activitatea de inspectie fiscala si are ca obiect suma de e **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare si dobanzi in suma de f **lei** si penalitati de intarziere in suma de g **lei**, calculate la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de h lei.

Totodata, societatea contesta si Dispozitia nr.z/31.05.2006 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata.

Contestatiile au fost depuse in termenul prevazut de art.177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii titlului de creanta contestat, **09.06.2006** asa cum rezulta din adresa nr.xxx/09.06.2006 de inaintare a Deciziei de impunere nr.x/31.05.2005, respectiv adresa nr.xxx/09.06.2006 de inaintare a Deciziei de impunere nr.y/31.05.2006 si data inregistrarii contestatiilor la Directia generala a finantelor publice B -Registratura

Generala respectiv **07.07.2006**, asa cum reiese din stampilele aplicate pe cele doua contestatii.

In conformitate cu prevederile pct.9.5. din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca cele doua contestatii formulate de **S.C. X SRL** sub aspectul stabilirii cuantumului se influenteaza reciproc s-a procedat la conexasarea dosarelor.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175, art. 177, art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatiile formulate de **S.C X SRL**.

I. **S.C X SRL** solicita anulara in parte a actelor administrative fiscale atacate cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita de organul fiscal ca fiind aferenta contravalorii combustibilului achizitionat de societate pentru mijloacele de transport apartinand societatii FG din Italia, care a fost recuperata de catre societate prin tariful practicat pentru serviciile prestate si, respectiv cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata, stabilita de catre organul de inspectie fiscala ca fiind aferenta contravalorii cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camioanelor proprietatea firmei FG SRL din Italia.

Totodata solicita anulara dobanzilor si penalitatilor aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita de plata si anulara masurilor de respingere a cererilor de rambursare a TVA pentru suma de a lei, respectiv pentru suma de e lei.

Contestatoarea sustine ca starea de fapt retinuta de organele de inspectie fiscala este eronata si nu reflecta activitatea desfasurata de societate si ca urmare si incadrarea juridica este gresita.

Societatea precizeaza ca desfasoara o activitate conexasa transporturilor rutiere internationale de marfuri destinata exportului de bunuri plasate in regimuri vamale suspensive precum si importurilor de bunuri si intermediaza contractarea de transporturi internationale intre beneficiari ai transporturilor si operatori de transport rutier externi, participarea societatii la realizarea acestor transporturi de marfuri constand inclusiv in angajarea soferilor care conduc mijloacele de transport rutier, pe parcurs extern si intern, in conditiile in care mijloacele de transport rutiere sunt in proprietatea operatorului de transport extern licentiat, firma FG SRL Italia.

In acelasi scop, societatea achizitioneaza carburant necesar efectuarii transporturilor, care este predat in gestiunea soferilor-salariati ai societatii, pana la consumarea integrala a acestuia. Astfel, societatea inregistreaza cheltuieli cu consumul carburantului utilizat pentru desfasurarea si finalizarea transporturilor internationale de bunuri.

Serviciile conexe transporturilor desfasurate de societate sunt facturate operatorului de transport extern, unitatea de masura pentru cuantificarea acestor servicii fiind "kilometrul parcurs" .

Societatea sustine ca prestarea acestor servicii a fost justificata cu documente care au fost prezentate si organului de inspectie fiscala.

Aceste servicii conexe transportului au fost efectuate in baza contractului de prestari servicii si transport nr.xx/24.01.2002 si a actelor aditionale parte integranta a contractului.

Referitor la constatarea organului de inspectie fiscala ca societatea a cuprins in tarif cheltuieli de natura salariala, diurne, piese de schimb si reparatii, cheltuieli cu carburantii si lubrifiantii si "oricum s-ar fi derulat contractul nr.x de a lungul perioadei (cu acte aditionale cu tot), combustibilul utilizat pana la data de 01.05.2005 s-a decontat catre beneficiarul extern. Ulterior respectivei date, nu se mai efectueaza tariful cuprinzand combustibilul, ci fara", contestatoarea precizeaza:

-Cuprinderea in tarif a cheltuielilor de natura salariala, diurna, cheltuieli cu carburantii si lubrefiantii stabileste din punct de vedere economic costul de productie, de realizare al serviciilor conexe transportului prestat de societate. Societatea sustine ca ar fi illogic ca in costul de productie al serviciilor prestate sa nu fie cuprinse si salariile sau carburantul consumat, intrucat in conditiile lipsei uneia dintre cele doua componente societatea s-ar fi aflat in imposibilitatea de a-si desfasura activitatea, respectiv de a-si realiza obiectului contractului.

-Combustibilul decontat beneficiarului extern a fost "utilizat" pentru realizarea serviciilor conexe transporturilor, asa cum recunoaste si organul de inspectie fiscala. Contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca in intervalul cuprins intre utilizarea carburantului si "decontarea catre beneficiarul extern" intervine un amplu proces economic, respectiv carburantul se achizitioneaza, se preda in gestiunea soferilor pana la consumarea lui integrala, se include in costurile de productie ale serviciilor conexe ale transporturilor si, in final, societatea factureaza aceste servicii catre beneficiarul extern. Ca urmare, este imposibil a considera ca ceea ce a fost decontat de catre societate este carburantul utilizat/consumat de societate, intrucat in realitate societatea a decontat contravaloarea serviciilor conexe transporturilor, servicii pentru realizarea carora s-a utilizat carburantul respectiv, sustineri ce pot fi probate cu factura fiscala de achizitie, ordinul de livrare, fisa postului pentru soferi, bonuri de consum.

-Carburantul utilizat de societate pentru efectuarea serviciilor conexe este, din punct de vedere contabil un activ circulat sub forma de material consumabil necesar in realizarea prestarilor de servicii conexe transportului. Astfel, operatiunea determinata de achizitia, utilizarea carburantului auto a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii ca material consumabil utilizat in activitatea de prestare de servicii conexe transportului potrivit pct.4.57 din OMF nr.306/2002.

-Afirmatia ca dupa data de 01.05.2005 societatea nu a mai inclus in costul de realizare al serviciilor conexe carburantul se datoreaza modificarii contractului, nu are relevanta intrucat pentru perioada 01.06.2004-30.04.2005 au existat alte prevederi contractuale. Referitor la acest aspect societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a tinut cont doar de obiectul contractului nr.x din 24.01.2002 fara a lua in considerare « in mod real » actele aditionale care modifica obiectul si obligatiile contractuale, desi au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale.

Referitor la « documentele contabile puse la dispozitie », societatea precizeaza:

-Afirmatia ca autocamioanele nu sunt inregistrate in evidenta contabila « doar extracontabil' » nu are relevanta atata vreme cat aceste autocamioane au fost folosite de societate in desfasurarea activitatilor conexe transporturilor rutiere de marfuri, fapt necontestat de organele de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.x/31.05.2006 contestatoarea precizeaza ca afirmatia organului de inspectie fiscala ca autocamioanele folosite de societate in desfasurarea activitatilor conexe transporturilor rutiere de marfuri nu sunt inregistrate in evidenta tehnico-operativa a societatii si ca societatea nu a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala documente din care sa reiasa ca acestea au fost inregistrate in evidenta contabila sau extracontabila a societatii este « falsa » intrucat aceste documentele au fost puse la dispozitia organului de inspectie fiscala.

Mai mult, societatea precizeaza ca in raportul de inspectie fiscala nr.xxx/31.05.2005, incheiat de organele de inspectie fiscala pentru perioada urmatoare, s-a constatat ca autocamioanele au fost inregistrate in evidenta extracontabila a societatii, pe baza actelor puse la dispozitie, acte care sunt valabile si pentru perioada in cauza.

-Organul de inspectie fiscala a omis a preciza ca motorina achizitionata de la SC G R SRL este predata in gestiunea soferilor de la SC X SRL pe baza de ordine de livrare si ca soferii semneaza pentru preluarea in gestiune a cantitatii de motorina, aspect prevazut si in fisa postului semnata de soferi la momentul angajarii.

-Desi organul de inspectie fiscala retine ca motorina facturata de SC G R SRL a fost preluata in gestiunea SC X SRL prin nota de receptie si constatare de diferente, operatiunea fiind inregistrata in contabilitate prin articol contabil 3022 si 4426=401 a omis sa aiba in vedere ca inregistrarea contabila 6022=3022 este efectuata pe baza bonului de consum lunar, document in baza caruia se inregistreaza in contabilitate consumul propriu de carburant utilizat de societate, intrat in costurile serviciilor prestate.

Referitor la structura tarifului pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contestatoarea mentioneaza ca acesta a fost intocmit pe o perioada anterioara datei de 31.12.2003 , fiind avut in vedere la controale

anterioare si reprezinta structura unor cheltuieli care nu se regasesc in perioada verificata prin prezentul control fiscal si ca in fapt, in perioada supusa verificarii cheltuielile au fost mai mari sau mai mici decat cheltuielile componente inscrise in justificarea tarifului.

Societatea sustine ca acest document trebuia analizat in context, si anume ca pretul contractual este stabilit pe kilometru parcurs, o alta analiza conducand la concluzia ca societatea desfasoara 4 activitati, respectiv: angajarea personalului si utilizarea muncii vii, reparatii la mijloacele de transport, comert cu combustibili si lubrefianti si comert cu alte materiale, ceea ce ar contrazice realitatea si anume ca societatea realizeaza doar doua activitati: servicii conexe transportului si reparatii mijloace de transport.

Referitor la constatarea organului de inspectie fiscala ca operatiunea de alimentare cu combustibil a mijloacelor de transport apartinand firmei F G SRL ITALIA, reprezinta o operatiune impozabila, respectiv o livrare de bunuri intrucat :mijloacele de transport care sunt alimentate cu combustibil sunt proprietatea SC FG SRL din Italia, societatea italiana efectueaza in nume propriu activitate de transport international de bunuri aferent importului si exportului avand licenta de transport international, intocmind CMR in numele sau si avand contracte pentru aceste transporturi cu alti beneficiari decat societatea contestatoare, SC X SRL nu efectueaza transport de marfuri efectiv si nici prestari de servicii legate direct de exportul-importul marfurilor neincandrandu-se in prevederile art.143 alin.1 din Legea nr.571/2003 si nu detine documente stabilite prin OMFP nr.1846/2003 si SC X SRL nu emite factura de transport catre beneficiarii acestor transporturi, acest lucru fiind realizat de catre SC FG SRL din Italia, societatea precizeaza:

-Nu are relevanta faptul ca mijloacele de transport sunt proprietatea firmei italiene, in conditiile in care nu exista vreo dispozitie legale care sa prevada ca, combustibilul aflat intr-un vehicul apartine de drept, prin efectul legii proprietarului mijlocului de transport si nu utilizatorului mijlocului de transport. Societatea romana a utilizat capurile de tractor, participand partial la desfasurarea activitatii de transport international de bunuri prin activitati conexe transporturilor.

-Societatea precizeaza ca nu se poate retine ca a desfasurat o activitate de livrare de combustibil avand in vedere si prevederile contractului comercial in litigiu, potrivit caruia este indiferent modul de detinere, respectiv folosinta, inchiriere sau detinere cu alt titlu.

-Constatarea ca firma FG SRL din Italia nu factureaza contravaloarea folosintei mijloacelor de transport in sarcina filialei este explicata de faptul ca, in realizarea activitatii comune, in calitate de operator de transport firma italiana contracteaza, respectiv factureaza clientilor sai transporturile efectuate la un pret mai ridicat, recuperandu-si la randul sau cheltuielile cu amortizarea vehiculelor. Astfel, in considerarea vointei partilor contractuale care au putere de lege, nici organele fiscale si

nici o alta autoritate nu poate da o alta interpretare contractului decat in situatia in care ar contine clauze abuzive, contrare legii, ceea ce nu este cazul in speta.

Totodata, faptul ca firma F G SRL din Italia incheie contracte de transport si cu alti beneficiari si ca intocmeste CMR in nume propriu sau ca este detinatoarea licentei de transport nu poate sa conduca la concluzia ca am fi in prezenta unui transfer al dreptului de proprietate asupra motorinei intrucat la realizarea transporturilor internationale se intocmeste o singura scrisoare de trasura, CMR si de catre un singur transportator chiar daca sunt implicati mai multi transportatori-subcontractanti. Societatea sustine ca, faptul ca CMR-ul nu este intocmit in numele societatii nu poate conduce la concluzia ca SC X SRL nu are calitatea de transportator atata vreme cat in acceptiunea legilor romane in materie de transporturi si fiscalitate subcontractantii transportului, precum si activitatile conexe transportului sunt asimilate si inglobate in activitatea propriu-zisa de transport, aplicandu-se aceleasi reguli si proceduri. Efectuarea in nume propriu a activitatii de transport nu exclude participarea si contributia altor persoane, transportatori, subcontractanti, conform Conventiei CMR, la care Romania a aderat prin Decretul nr.451/20.11.1972.

Astfel, nu se poate nega calitatea de transportatori, respectiv de prestatori ai serviciilor conexe transportului doar pentru faptul ca societatea italiana este detinatoarea licentei de transport, in conditiile in care filiala romana este beneficiara licentei de activitati conexe transporturilor.

Fata de cele de mai sus, contestatoarea sustine ca activitatea desfasurata de societate este o operatiune de transport care se incadreaza in prevederile art.143 alin.1 lit.c, d si p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ca detine toate documentele stabilite prin OMFP nr.1846/2003.

Mai mult, avand in vedere prevederile pct.13 alin.6, cap. VI din HG nr.44/2004 rezulta faptul ca si in situatia in care societatea nu ar fi detinut documentele prevazute de OMFP nr.1846/2003, pentru partea din operatiunea conexa transportului care se considera ca nu are locul prestarii in Romania respectiv, servicii conexe aferente transporturilor pe parcursul efectuat in afara tarii, nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata intrucat nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Valoarea serviciilor conexe transporturilor efectuate de societate, care se considera ca nu au locul prestarii in Romania si respectiv, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, reprezinta peste 90% din totalul serviciilor conexe transporturilor efectuate prestate pentru firma italiana.

Totodata, societatea sustine ca potrivit prevederilor art.145 alin.4 lit.b) din Codul fiscal, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate pentru serviciile conexe transporturilor efectuate de societate care se considera ca nu au locul prestarii in Romania, beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In plus, contestatoarea considera ca potrivit prevederilor art.143

alin.1 lit.c), d) si p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pentru faptul ca societatea detine documentele prevazute la art.6 alin.3,4,5,6, lit.a, art.7 alin.1 lit.a din OMFP nr.1846/22.12.2003, pentru partea din operatiunile conexe transportului de bunuri care se considera ca au locul prestarii in Romania, respectiv servicii conexe aferente transporturilor pe parcurs efectuat in Romania (sub 10% din valoarea totala a serviciilor conexe transporturilor) beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, afirmatia organului de inspectie fiscala potrivit careia neemiterea facturii finale de transport de catre filiala ar conduce la concluzia ca activitatea desfasurata de societatea verificata nu poate fi circumscrisa activitatii de transport si ca ar reprezenta o activitate de livrare de combustibil, este combatuta de textele de lege invederate anterior, inclusiv de legea speciala in materia transporturilor internationale, conventia CMR, si in plus si cu prevederile contractuale negociate si acceptate de cele doua parti implicate, respectiv firma F G SRL din Italia si SC X SRL.

Potrivit acestor prevederi contractuale, contestatoarea sustine ca nu suntem in prezenta unui transfer al dreptului de proprietate asupra motorinei utilizate de catre filiala in desfasurarea si realizarea obiectului contractual.

Mai mult, organul de inspectie fiscala nu putea sa treaca peste vointa partilor contractuale avand in vedere si prevederile art.969 Cod civil precum si faptul ca atata vreme cat contractul in baza caruia contestatoarea isi desfasoara activitatea nu contine clauze prohibitive, abuzive care ar conduce la nulitatea absoluta a contractului. In acelasi sens sunt si prevederile art.971 Cod Civil care cuprinde reglementari referitoare la transferul dreptului de proprietate.

Contestatoarea precizeaza ca in evidentele contabile ale firmei italiene nu au fost inregistrate operatiuni de intrare combustibil aferente activitatilor conexe transporturilor internationale realizate de societatea romana.

Societatea precizeaza ca la incadrarea activitatii societatii, organele de inspectie fiscala au fost influentate de solutiile judiciare, hotarari judecatoresti, pronuntate ca o consecinta a doua controale anterioare si ca exista o contradictie intre recunoasterea activitatii societatii ca fiind conexa transportului pe de o parte, si nerecunoasterea apartenentei acestei activitati la activitatea de transport pe de alta parte, in conditiile in care insusi legiuitorul a inclus aceasta activitate in cadrul transportului clasic. Or, sistemul judiciar din Romania nu este un sistem al precedentului si nici nu se poate retine existenta unei autoritati de lucru judecat in speta. Totodata, trebuie avut in vedere faptul ca in perioada analizata prin actualul control este diferita de perioada supusa verificarii prin controalele anterioare atat din punct de vedere al conditiilor contractuale cat raportat la starea de fapt.

Referitor la "reparatii", contestatoarea precizeaza ca in mod gresit

organul de inspectie fiscala a inclus in cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor si unele cheltuieli (in suma de i lei din care TVA in suma de j lei, aferente perioadei 01.01.2004-31.05.2004 si in suma de k lei din care TVA in suma de l lei, aferente perioadei 01.06.2004-28.02.2006) care nu erau de natura cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camioanelor si care au condus la calcularea de taxa pe valoarea adaugata suplimentara, respectiv de taxa pe valoarea adaugata colectata. Astfel, cheltuielile cu centurile de siguranta (chingi in cea mai mare parte) utilizate pentru fixarea marfurilor in remorci si cheltuielile cu cheresteaua utilizata pentru protejarea pavimentului si a rafturilor din locatie unde se depoziteaza paletii, diagrame tahometru, folie polietilena folosita pentru protectia prin acoperire a marfii, in cazul in care descarcarea si stationarea are loc in curtea uitatii sau in alte locuri deschise nu pot fi asimilate notiunii de reparatie, nefiind consumate in procesul de reparatii, existand si fiind folosite pana la momentul deteriorarii complete.

Contestatoarea considera ca aceste bunuri mobile sunt obiecte de inventar sau consumabile folosite de soferi si nu pot fi caracterizate ca si cheltuieli de natura reparatiilor, consumate in procesul de reparatie.

Societatea precizeaza ca folosirea si darea in consum de catre societate a bunurilor mobile precizate (chingi, folie, cherestea) nu reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere taxei pe valoarea adaugata si nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv in prevederile art.126 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, operatiunea de consum, de dare in folosinta nu constituie livrare de bunuri intrucat nu se face transfer al dreptului de proprietate.

In concluzie, referitor la temeiurile de drept invocate de organul de inspectie fiscala, contestatoarea sustine ca in speta nu sunt incidente prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 intrucat motorina alimentata de filiala este utilizata si consumata exclusiv de catre aceasta in desfasurarea conexa a transportului si ca urmare nu ne gasim in situatia unui transfer al dreptului de proprietate catre societatea italiana.

Referitor la art.156 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 societatea precizeaza ca invocarea acestui articol este eronata in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au retinut in sarcina societatii vreo incalcare a legii privitoare la evidenta contabila in materia taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, contestatoarea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a lamuri natura "livrarii de bunuri", respectiv daca operatiunea este scutita de TVA cu drept de deducere, fara drept de deducere sau dimpotriva taxabila si cu ce cota, respectiv de a indica prevederea legala in baza caruia a statuat ca fiind incidenta taxarea operatiunii cu cota de 19% .

Contestatoarea sustine ca aceasta "maniera de lucru si de adoptare a unei solutii in cadrul unui control fiscal contravine tuturor principiilor si prevederilor fiscale privind inspectia fiscala " si a OMFP nr.1378/2005 privind aprobarea formularului decizie de impunere privind

obligatiile fiscale suplimentare.

Astfel, in conditiile in care in cuprinsul deciziei de impunere nu se indica actul normativ incalcat , respectiv textul de lege in baza caruia organul fiscal a considerat operatiunea ca fiind netaxabila rezulta ca nu a fost incalcata nici o prevedere fiscala . Aceleasi concluzii se impun si cu privire la temeiul de drept referitor la reparatiile mijloacelor de transport .

Mai mult, organul fiscal statueaza ca reparatiile nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata conform art.133 alin.2 lit.d pct.4 din Legea nr.571/2003, afirmatie falsa intrucat prevederea legala se refera la "locul prestarii serviciilor" si nu contine dispozitii privitoare la taxarea sau scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

Ca urmare, intrucat in cuprinsul deciziei de impunere nu se precizeaza actul normativ in baza caruia organul de inspectie fiscala a precizat ca operatiunea este taxabila cu cota de TVA de 19% , nu se poate retine incalcarea vreunei prevederi legale.

Pe de alta parte, avand in vedere definitia taxei pe valoarea adaugata precum si prevederile art.137 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca TVA colectata stabilita de organul de inspectie fiscala asupra livrarii de motorina incalca prevederile principale privind TVA, prevederi comune statelor europene, iar in speta firma italiana ar aplica tva la tva calculata de organele de inspectie fiscala pentru livrarea de motorina.

Astfel, contestatoarea precizeaza ca daca ar factura catre firma italiana prestarile de servicii cu TVA, atunci firma italiana ar fi nevoita sa aplice asupra tuturor costurilor, inclusiv asupra contravalorii asazisei livrari de motorina care include si TVA stabilit de organul de inspectie fiscala TVA, ceea ce ar insemna TVA la TVA, intrucat TVA colectata de societate nu poate fi dedusa de catre firma italiana.

// Raportul de inspectie fiscala nr.xxx/30.05.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/30.05.2006, intocmita de Directia generala a finantelor publice B a fost incheiat in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.xxx/25.02.2004, nr.xxx/25.03.2004, nr.xxx/26.04.2004, nr.xxx/26.05.2004 si nr.xxxx/25.06.2004 prin care SC X SRL a solicitat rambursarea sumei de A lei reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2004- mai 2004.

Perioada supusa verificarii:01.01.2004-31.05.2004

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie 2004-mai 2004 SC X SRL a achizitionat combustibil pentru mijloacele de transport proprietatea SC F G Italia in suma de m lei, din care TVA in suma de n lei. Contravaloarea combustibilului achizitionat de SC X SRL pentru mijloacele de transport proprietatea SC F G Italia a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a se colecta taxa pe

valoarea adaugata.

In ceea ce priveste cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor puse la dispozitia SC X SRL de catre proprietarul acestora SC F G Italia , in perioada ianuarie 2004-mai 2004, organele de inspectie fiscala au constatat acestea sunt in suma de o lei din care TVA in suma de p lei.

Contravaloarea cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camioanelor proprietatea SC FG ITALIA puse la dispozitia SC X SRL a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a colecta TVA .

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.128 si art.156 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere constatările de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a colectat TVA in suma de r lei .

TVA de plata stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala a fost diminuata cu suma de s lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de rambursat, rezultand o suma de d lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata datorata de SC X SRL la data de 31.05.2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA de plata stabilita suplimentar in suma de d lei, nu a fost achitata pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala. Pentru neplata in termenul legal a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de d lei, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi in suma de b lei si penalitati de intarziere in suma de c lei.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr.xxx/30.05.2006, la pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » din Decizia de impunere nr.x/31.05.2006 intocmita de Directia generala a finantelor publice B s-a stabilit ca SC X SRL are ca obligatie de plata la bugetul general consolidat de stat suma de r lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi in suma de b lei si penalitati de intarziere in suma de c lei.

Conform pct.3 « Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare « , organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de t lei reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2004- mai 2004 solicitat la rambursare prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.xxx/25.02.2004, nr.xxx/25.03.2004, nr.xxx/26.04.2004, nr.xxx/26.05.2004 si nr.xxx/25.06.2004 .

2. Raportul de inspectie fiscala nr. **y/31.05.2006** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.y/31.05.2006, intocmita de Directia generala a finantelor publice B a fost incheiat in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.xxx/27.03.2006 prin care SC X SRL a solicitat rambursarea sumei de u lei, reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta

lunii februarie 2006.

Perioada supusa verificarii :01.06.2004 - 28.02.2006

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iunie 2004- februarie 2006, SC X SRL a achizitionat combustibil pentru mijloacele de transport proprietatea SC F G Italia in suma de C lei, din care TVA in suma de D lei.

Contravaloarea combustibilului achizitionat de SC X SRL, pentru mijloace de transport proprietatea FG ITALIA a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate , fara a se colecta TVA.

In ceea ce priveste cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor puse la dispozitia SC X SRL de catre proprietarul acestora SC F G ITALIA, in perioada iunie 2004- februarie 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea sunt in suma de E lei din care TVA in suma de F lei.

Contravaloarea cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camioanelor proprietatea societatii italiene puse la dispozitia SC X SRL, a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate , fara a se colecta TVA.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca fost incalcate prevederile art.128 si art.156 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2005, SC X SRL, a inregistrat in jurnalul de cumparari si in evidenta contabila factura nr.xxx/17.03.2005 in valoare de G lei, din care TVA in suma de H lei, emisa de SC M SRL , reprezentand material lemnos, fara a oinregistra si in jurnalul de vanzari , respectiv la TVA colectata, conform masurilor simplificate. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.160¹ din Legea nr.571/2003.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a colectat TVA in suma de I lei .

In baza celor constatate organele de inspectie fiscala au diminuat soldul sumei negative de tva solicitata la rambursare in suma de u lei cu suma de I lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, rezultand o TVA de rambursat in suma de J lei.

Dar, avand in vedere ca in perioada ianuarie-mai 2004 societatea se afla in situatie de plata si ca TVA de plata nu a fost achitata ci compensata ulterior cu TVA de rambursat, pentru perioada cand societatea a fost in situatie de plata organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi de la data scadentei si pana la data compensarii (25.08.2006) in suma de f lei si penalitati de intarziere in suma de g lei.

La calcularea dobanzilor organele de inspectie fiscala au tinut cont si de debitul stabilit suplimentar in suma de h lei (d lei -K lei) stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr. xx/30.05.2006.

Totodata, pe perioada cand societatea a fost in situatie de plata, organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de intarziere in suma de 647 lei, de la data scadentei si pana la data compensarii (25.08.2005).

La calcularea penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au tinut cont si de debitul suplimentar in suma de in suma de h lei stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr. xxx/30.05.2006.

Conform pct.3 « Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare » din suma totala de u lei solicitata la rambursare de SC X SRL prin decontul de TVA cu optiune de rambursare nr.xxx/27.03.2006, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de I lei si au aprobat la rambursare suma de J lei. Suma de I lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare a fost preluata si la capitolul 2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare », din aceeasi decizie. La aceeasi rubrica organele de inspectie fiscala au stabilit ca obligatie de plata si dobanzile in suma de f lei si penalitatile de intarziere in suma de g lei.

III.Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

I. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.x/31.05.2006:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adăugata in suma de s lei reprezentand diferenta intre taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de r lei si taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata in suma de d lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala din data de xxx/30.05.2006 organele de inspectie fiscala au evidentiat in decizia de impunere taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, in suma de r lei si nu obligatia de plata in suma de d lei.

In fapt, societatea a solicitat prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.xxx/25.02.2004, nr.xxx/25.03.2004, nr.xxx/26.04.2004, nr.xxx/26.05.2004 si nr.xxx/25.06.2004 rambursarea sumei de s lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2004 - mai 2004.

Urmare verificarii efectuate prin raportul de inspectie fiscala nr.xxx/30.05.2006 organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr. x/31.05.2006 evidentiind ca obligatie fiscala suplimentara taxa pe valoarea adaugata in suma de r lei , ca urmare a necolectarii taxei pe valoarea adaugata de catre SC X SRL pentru contravaloarea combustibilului

achiziționat de filiala pentru mijloacele de transport proprietatea SC F G ITALIA ce a fost recuperată de către filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate și respectiv pentru contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea și repararea camionilor proprietatea SC FG ITALIA, puse la dispoziția filialei, ce a fost recuperată de către filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate.

TVA colectată stabilită suplimentar prin raportul de inspecție fiscală în suma de r lei a fost diminuată cu suma de t lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, rezultând o taxa pe valoarea adăugată de plată la data de 31.05.2004 în suma de d lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată de plată în suma de d lei organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în suma de b lei și penalitățile de întârziere în suma de c lei.

În baza acestui raport organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. x/31.05.2006, completând rubrica 2.1.1 « Obligație fiscală suplimentară » cu TVA stabilită suplimentar prin raportul de inspecție fiscală, în suma de r lei precum și cu dobânzile în suma de b lei și penalitățile de întârziere în suma de c lei .

Conform pct.3 « Soluționarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare », organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de t lei reprezentând soldul sumei negative de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei ianuarie 2004- mai 2004 solicitat la rambursare prin deconturile de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare nr.xxx/25.02.2004, nr.xxx/25.03.2004, nr.xxx/26.04.2004, nr.xxx/26.05.2004 și nr.xxx/25.06.2004 .

In drept, potrivit art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, « *impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

Art. 92 alin. (3) din ordonanța mai sus menționată, precizează că „ *pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile punctului 107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]”.

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține că decizia de impunere ca titlu de creanță se emite doar pentru **diferențe de obligații fiscale de plată** și nu pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar față de sumele trecute în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, decizia de impunere reprezintă și înștiințare de plată potrivit art. 84 alin.6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

« *Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora.* »

Prin raportul de inspectie fiscală organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de r lei și că societatea nu se găsește în situația de rambursare a sumei de s lei ci la data de 31.05.2004 se găsește în situația de plată a sumei de d lei.

Se reține că în baza acestui raport organele de inspectie fiscală au emis decizia de impunere nr. xxx/31.05.2006 pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în suma de r lei deși potrivit prevederilor art. 92 alin. (3) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004 privind Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită ca obligație de plată este în suma de d lei.

În acest sens a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului « Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală » publicat în Monitorul Oficial al României nr.528/19.06.2006, în baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 și art. 196 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care explicitează modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidențiază « Obligații fiscale suplimentare de plată ».

În consecință, rezulta, conform prevederilor legale menționate, că organele de inspectie fiscală au completat în mod eronat pct.2.1.1 « Obligații fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr. x/31.05.2006 cu diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de r lei și nu cu taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de d lei, motiv pentru care se va anula pct.2.1.1 « Obligații fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr. x/31.05.2006 pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de s lei reprezentând diferența între cele două sume mai sus menționate, și se va

mentine pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr.xx/31.05.2006 pentru suma de d lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi in suma de c lei si penalitati de intarziere in suma de d lei.

2) In ceea ce priveste suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **d lei**, stabilita prin decizia de impunere nr.x/31.05.2006, dobanzi in suma de b lei si penalitati de intarziere in suma de c lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei in conditiile in care cuantumul sumelor contestate, reprezentand obligatii fiscale suplimentare din decizia de impunere nr. x/31.05.2006, este de pana la 500.000 lei, avand in vedere prevederile art. 179 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In fapt, asa cum s-a retinut la punctul 1 din prezenta decizie, decizia de impunere nr. x/31.05.2006 a fost emisa in mod eronat pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de r lei si nu pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de d lei, motiv pentru care s-a anulat decizia de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de s lei evidentiata ca taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare la pct.3 din decizie si s-a mentinut decizia de impunere pentru suma de d lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata.

In drept, art. 179 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *„contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creantă privind datoria vamală se solutionează după cum urmează:*

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamală, precum si accesorii ale acestora, al căror cuantum este sub 500.000 lei (RON), se solutionează de către organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3):

[...].”

Potrivit pct. 5.4 din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, *“competenta de solutionare este dată de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributii stabilite de plată de către organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, după caz.*

Exemplu:

a) *Atunci când, ca urmare a solutionării deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, se stabileste TVA de plată sub 500.000 lei (RON), iar TVA-ul respins la rambursare este peste 500.000 lei (RON), competenta de solutionare este dată de quantumul taxei pe valoarea adăugată de plată.*

[...].”

Avand in vedere cele de mai sus, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de d lei, dobanzile in suma de b lei si penalitatile de intarziere in suma de c lei, aferente taxei pe valoarea adaugata, intrucat quantumul acestora este de pana la 500.000 lei, competenta materiala de solutionare a contestatiei apartine Directiei generale a finantelor publice B, in conformitate cu prevederile art. 179 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

II. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.y/31.05.2006:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adăugata in suma de **I lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala din data de x/31.05.2006 organele de inspectie fiscala au evidentiat in decizia de impunere nr.y/31.05.2006 la pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, in suma de L lei desi societatea nu se gaseste in situatie de plata ci de rambursat.

In fapt, societatea a solicitat prin decontul de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.xxx/27.03.2006, rambursarea sumei de u lei reprezentand soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei februarie 2006.

Urmare verificarii efectuate prin raportul de inspectie fiscala nr.xx/31.05.2006 organele de inspectie fiscala au evidentiat in decizia de impunere nr. y/31.05.2006 ca obligatie fiscala suplimentara stabilita taxa pe valoarea adaugata in suma de I lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitat la rambursare in suma de u lei a fost diminuat cu taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de I lei, rezultand o taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma de J lei.

Organele de inspectie fiscala au emis in baza acestui raport Decizia de impunere nr. y/31.05.2006, completand rubrica 2.1.1 « Obligatie fiscala suplimentara » cu TVA respinsa la rambursare, in suma de I lei precum si cu

dobanzile in suma de b lei si penalitatile de intarziere in suma de c lei .

La calcularea dobanzilor si penalitatilor de intarziere organele de inspectie fiscala au tinut cont si de debitul stabilit suplimentar in suma de h lei stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr. xxx/30.05.2006.

Totodata, prin pct.3 « Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare » completat urmare a solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr.xxx/27.03.2006 prin care SC X SRL a solicitat rambursarea sumei de u lei, reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii februarie 2006, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de I lei si au aprobat la rambursare suma de J lei.

In drept, potrivit art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, « *impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) *prin declaratie fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*
- b) *prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(2) *Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum si în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.*»

Art. 92 alin. (3) din ordonanta mai sus mentionata, precizeaza ca „*pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:*

- e) *stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plată.*»

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile punctului 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

„*Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizează obligatia de plată privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

- a) *decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...].*»

Avand in vedere prevederile legale mentionate, se retine ca decizia de impunere ca titlu de creanta se emite doar pentru **diferente de obligatii fiscale de plata** si nu pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar fata de sumele trecute in decontul de taxa pe valoarea adaugata.

Mai mult, decizia de impunere reprezinta si instiintare de plata potrivit art. 84 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

« *Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plată accesorii constituie si înștiințări de plată, de la data comunicării acestora.*»

In aplicarea acestor prevederi legale prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului « **Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala** », care potrivit art. 3 din ordin se emite « **in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare** » si « **are rol si de decizie de rambursare** » .

Din raportul de inspectie fiscala nr.xxx/31.05.2006 rezulta ca acesta a fost incheiat in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferent lunii februarie 2006.

Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de I lei pentru contravaloarea combustibilului achizitionat de filiala pentru mijloacele de transport proprietatea SC FG ITALIA ce a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate si respectiv pentru contravaloarea cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camionalor proprietatea SC FG ITALIA, puse la dispozitia filialei, ce a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, respectiv pentru factura nr.xxx/17.03.2005 emisa de SC M SRL pentru care societatea nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata in jurnalul de vanzari, conform masurilor simplificate.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de 550.240 lei a fost respinsa la rambursare, organele de inspectie fiscala diminuand soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitat la rambursare cu aceasta suma.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala au intocmit decizia de impunere , completand rubrica 2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » cu taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta decizia de impunere isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, pct. 2.1.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata** ceea ce nu este cazul in speta.

In acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului « Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala » publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile

ulterioare, care explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza « Obligatii fiscale suplimentare de plata ».

In consecinta, rezulta, conform prevederilor legale mentionate, ca organele de inspectie fiscala au completat in mod eronat pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr. y/31.05.2006 cu taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de I lei, stabilita ca obligatie de plata, in conditiile in care urmare a solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr.xxx/27.03.2006 societatea se gaseste in situatie de rambursat.

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca decizia de impunere nu este intocmita conform Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 precum si prevederile art. 183 alin. 5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca **“Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”**, se va anula pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr.y/31.05.2006 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de I lei respinsa la rambursare si se va mentine pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » din decizia de impunere nr.y/31.05.2006 pentru suma reprezentand, dobanzi in suma de f lei si penalitati de intarziere in suma de g lei.

2) In ceea ce priveste solutionarea decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, avand in vedere ca suma aprobata la rambursare este de J lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei in conditiile in care cuantumul sumei aprobate la rambursare este de pana la 500.000 lei, avand in vedere prevederile art. 179 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In fapt, asa cum s-a retinut la punctul 1 din prezenta decizie, in conditiile in care societatea nu se gaseste in situatie de plata ci in situatie de rambursat iar pct.2.1.1 « Obligatii fiscale suplimentare » se completeaza doar cu obligatii fiscale de plata, s-a anulat pct.2.1.1 din decizia de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de I lei si s-a mentinut decizia de impunere pentru suma reprezentand dobanzi in suma de f lei si penalitati de intarziere in suma de g lei.

In drept, potrivit pct. 5.4. din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003:

« Competenta de solutionare este data de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributii stabilite de plata de catre organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, dupa caz. »

Astfel, asa cum se precizeaza si in ordin « b) *Daca, urmare a solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, rezulta diferente care diminueaza suma solicitata la rambursare, dar care nu determina stabilirea TVA de plata, competenta de solutionare a contestatiei este data de cuantumul taxei pe valoarea adaugata aprobata la rambursare prin decizia de rambursare.*»

Se retine ca urmare finalizarii inspectiei fiscale privind verificarea decontului de TVA cu optiune de rambursare nr.xx/27.03.2006, la pct.3 « Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare » s-a respins la rambursare suma de I lei si s-a aprobat la rambursare suma de J lei.

Avand in vedere ca in privinta competentei de solutionare relevanta este suma aprobata la rambursare de J lei, si ca in speta au rezultat diferente care diminueaza suma solicitata la rambursare, dar care nu determina stabilirea TVA de plata, se retine faptul ca *competenta de solutionare a deciziei de rambursare apartine organelor specializate de solutionare, constituite la nivel teritorial.*

Prin urmare pentru punctul 3 respectiv « Solutionarea decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare » din decizia de impunere nr.y/31.05.2006, dosarul cauzei se transmite Directiei generale a finantelor publice B pentru solutionarea contestatiei, potrivit competentei materiale reglementata de pct.5.4 din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

III.In ceea ce priveste contestatiile formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr.xx/30.05.2006, intocmita in baza raportului de inspectie fiscala nr.xx/30.05.2006 si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.xxx/31.05.2006, intocmita in baza raportului de inspectie fiscala nr.xxx/30.05.2006 , cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia nr.xx/30.05.2006 si Dispozitia nr.xx/31.05.2006 organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.x/31.05.2006, respectiv Decizia de impunere nr.y/31.05.2006.

In drept, potrivit art.179 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze *“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]”*

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului “Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina S.C. X SRL prin Dispozitiile nr.xx/30.05.2006 si nr.xx/31.05.2006 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitiile nu au caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.179 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei generale a finantelor publice B, Activitatea de control fiscal in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata coroborat , se

DECIDE

1) Anularea pct.2.1.1 al Deciziei de impunere nr.xx/31.05.2006 pentru suma de a lei reprezentand diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, intrucat organele de inspectie fiscala au emis in mod eronat decizia de impunere nr.xx/31.05.2006 pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de r lei si nu pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de d lei si mentinerea deciziei de impunere pentru suma de d lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata.

2) In ceea ce priveste suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **d lei**, stabilita prin decizia de impunere nr.x/31.05.2006, dobanzi in suma de **b lei** si penalitati de intarziere in suma de **c lei**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare a contestatiei S.C. X SRL.

Dosarul cauzei se transmite Directiei generale a finantelor publice B pentru solutionarea contestatiei, potrivit competentei materiale, in conformitate cu prevederile art. 179 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

3) Anularea pct.2.1.1. al Deciziei de impunere nr.y/31.05.2006 emisa de Directia generala a finantelor publice B pentru suma de l lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare .

4) Transmiterea dosarului cauzei pentru punctul 3 al Deciziei de impunere nr. y/31.05.2006, Directiei generale a finantelor publice B pentru solutionarea contestatiei, potrivit competentei materiale reglementata de pct. 5.4 din Ordinul nr.519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003.

5) Transmiterea contestatiilor formulate de S.C. X SRL impotriva Dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.xxx/30.05.2006 si nr.xxx/31.05.2006, Directiei generale a finantelor publice B - Activitatea de control fiscal spre competenta solutionare.

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

