



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 395 / 2012  
privind soluționarea contestației depusă de  
**SC .X. SA** din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.906815/22.05.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr..X./09.05.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/22.05.2012, asupra contestației formulată de **SC .X. SA** cu sediul in .X., str.X, nr.X judetul .X., X/1991, CUI X.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* si impotriva *Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/01.02.2012*, acte administrativ fiscale emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, emise în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012*, cu privire la:

- **.X. lei** - taxa pe valoarea adaugata,
- **.X. lei** - dobanzi/majorari de intarziere,
- **.X. lei** - penalitati de intarziere.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012*, respectiv **09.03.2012**, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare nr..X./17.02.2012, anexata in copie la dosarul cauzei, si de

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)

data transmiterii (depunerii) prin posta a contestatiei la Directia Generala de Administrare Fiscala a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv **06.04.2012**, asa cum rezulta de pe plicul de expediere postala a contestatiei aflat in original la dosarul contestatiei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) si art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **SC .X. SA** la data depunerii contestatiei figurand la pozitia nr..X. din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrati de DGAMC incepand cu data de 1 ianuarie 2012” la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarile si completarile OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activitati de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA** din .X..

**I. Prin contestația formulată, SC .X. SA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:**

In perioada 14.06.2010-02.12.2010 **SC .X. SA** a fost supusa unei inspectii fiscale generale privind modul de stabilire, declarare si plata a TVA aferenta perioadei 01.07.2009-31.12.2009.

In baza **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010** emise in baza **Raportului de inspectie fiscală nr..X./02.12.2010**, organele de inspectie fiscala au stabilit:

- .X. lei TVA, conform art.150 alin.3, art.160 alin.2 si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si in baza prevederilor pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

-.X. lei TVA, conform art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

-.X. lei TVA, conform art.143 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

-.X. lei dobanzi/majorari de intarziere si .X. lei penalitati, calculate pana la data de 31.10.2010.

Impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010** emise in

baza **Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010**, **SC .X. SA** a formulat contestația nr.X/15.02.2011, soluționată prin Decizia nr..X./2011.

Prin Decizia nr..X./2011 s-a stabilit desființarea parțială a **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./02.12.2010** privind TVA stabilită suplimentar în suma de .X. lei, majorări și penalități în suma de .X. lei.

Conform reevaluării, prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012** s-au menținut obligațiile de plată.

**1) referitor la TVA în suma de .X. lei aferentă lucrărilor de construcții montaj pentru care societatea nu a aplicat măsurile de simplificare**, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** era obligată să aplice taxa inversă și să nu facă plată TVA către furnizor/ prestator, conform dispozițiile art.150 alin.3, art.160 alin.2 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în baza prevederilor pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală consideră aplicabile prevederile pct.82 alin.10 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, și obligă societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori și efectuarea înregistrării contabile 4426=4427, cu înregistrarea în decontul de TVA întocmit la finele perioadei în care contul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, cu suma de .X. lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012 se reiau constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010.

**SC .X. SA** contestă modul de executare a Deciziei nr..X./2011, întrucât *„neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, prin obligarea de către organele de inspecție fiscală a societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, și nicidecum la refuzul de deducere a TVA, cum au procedat inspectorii fiscali.”*

Mai mult, **SC .X. SA** susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de Decizia nr..X./2011 pe care trebuiau să o pună în executare, unde se menționează că *„Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că „În ceea ce privește obligațiile care*

*decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.”*

Societatea contestatoare apreciază ca organele de inspectie fiscala trebuie sa se indeparteze direct de prevederile pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si sa aplice prevederile alin.9 si alin.10 ale pct.82 din Normele de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007, respectiv „*in obligarea, atat furnizorii/prestatorii, cat si a beneficiarilor la rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse, si nu la refuzul de deducere a TVA.*”

Mai mult, societatea contestatoare mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala incalca „*principiul neutralitatii taxei*”, intrucat prestatorii au colectat TVA, care a fost platit la bugetul de stat. In consecinta, are loc o dubla impunere din punct de vedere a TVA pentru lucrarile de constructii montaj.

De asemenea, art.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, privind „*neutralitatea masurilor fiscale*”, se regaseste inclusiv la art.11 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Totodata, societatea contestatoare mentioneaza faptul ca, neutralitatea TVA este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul Uniunii Europene, principiu care este deseori invocat in deciziile emise de catre Curtea Europeana de Justitie in judecarea diverselor cazuri privind TVA. Conform acestui principiu, societatea contestatoare precizeaza „*contribuabilii au dreptul la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de bunuri/servicii, daca conditiile de substanta economica cerute in acest sens sunt indeplinite, chiar daca conditiile formale cerute de lege nu sunt tocmai indeplinite*”.

In consecinta, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei, anularea partiala a **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012** emise in baza **Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012**, pentru TVA in suma de **.X. lei** aferenta lucrarilor de constructii montaj pentru care nu s-au aplicat masurile de simplificare, a majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente in cuantum de **.X. lei**.

2) referitor la TVA aferenta diferentelor de pret inregistrate la 31.12.2009 pentru materie prima (tabla) degradata din cauza coroziunii

In urma reverificarii TVA in suma de .X. lei, reprezentand reduceri de valoare a tablei, calculata ca 19% din suma de .X. lei, privind ajustarea valorii tablei din cauza diminuarii calitatii tablei ce a fost afectata partial de coroziune, organele de inspectie fiscala au considerat ca prevederile art.128 alin.4 si alin.8 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6 alin.1 si alin.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se refera la operatiunea de livrare de bunuri ce reprezinta transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar precum si la faptul ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate nu constituie livrare de bunuri.

Or, utilizarea acestei materii degradate partial din punct de vedere calitativ in comenzile nr..X. si nr..X., constatate de comisia de inventariere, pentru care a rezultat o diferenta dintre pretul folosit in contract si cel istoric, constituie o livrare de bunuri.

**SANTIERULUI NAVAL .X. .X. SA** contesta legalitatea **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012** emise in baza **Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012**, intrucat prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt aplicabile situatiei existente, deoarece nu poate fi vorba de lipsa din gestiune a materiei prime necesare in procesul de construire a navelor.

Tabla a fost afectata partial in timpul depozitarii, aspect constatat in Procesul verbal din data de 08.12.2010, de catre comisia interna a societatii care a examinat calitatea si cantitatea tablei, constatand:

- Tabla poate fi utilizata in procesul de construire a navelor, avand in vedere ca defectele tablei de coroziune nu depaseau standardele de utilizare admise;
- Ajustarea valorii tablei cu suma de .X. lei din cauza diminuarii calitatii tablei.

In vederea stabilirii tratamentului fiscal pentru cazul de fata, societatea considera aplicabile urmatoarele prevederi legale: art.128 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, in baza acestor prevederi legale **SC .X. SA** considera ca nu este necesara colectarea TVA in suma de .X. lei si implicit a majorarilor si penalitatilor de intarziere in suma de .X. lei, in situatia in care tabla poate fi valorificata in scopul pentru care a fost achizitionata, respectiv constructia de nave.

**3) referitor la TVA aferenta unor livrari catre beneficiari care nu au prezentat un cod valid de TVA**

In perioada martie – iunie 2009, X .X. a facturat fara TVA catre .X.Olanda servicii in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390 aceste livrari pe codul de TVA NL005119625801.

In luna august 2009, .X. .X. a facturat fara TVA catre .X. .X. Olanda servicii in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390 aceste livrari pe codul de TVA NL004633167801.

**SC .X. SA** a contestat masurile stabilite de organele de inspectie fiscala care au constatat ca **SC .X. SA** a incalcat prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**.

Prin Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./2011 s-a stabilit ca nu au fost analizate operatiunile in intregul lor, *„nefiind avute in vedere stabilirea teritorialitatii respectiv, a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care se aplica exceptia sau daca sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 din acelasi act normativ, ca si regula generala de stabilire a locului prestarilor de servicii.”*

**SC .X. SA** sustine ca la reverificare organele de inspectie fiscala nu au analizat aplicarea prevederilor art.133 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mentinandu-se punctul de vedere initial.

Organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat ca temei legal art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.1 lit.a—i, art.143 alin.2 si art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat in cazul de fata este vorba de prestari de servicii intangibile ce sunt impozabile in tara unde este stabilit clientul, aplicabile fiind prevederile art.133 alin.2 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

*Astfel, lucrarile de asistenta tehnica nefiind impozabile in Romania, nu se datoreaza TVA in Romania. Validitatea informatiilor privind codul de TVA mentionat in facturi nu poate anula tratamentul TVA al unei tranzactii.*

**In concluzie, SC .X. SA** solicita anularea TVA suplimentara in suma de **.X. lei**, precum si a majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente in suma de **.X. lei**, conform prevederilor art.47 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

**II. Urmare inspectiei fiscale efectuata la SC .X. SA, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012 contestate, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare în baza constatărilor din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012, dupa cum urmeaza**

Perioada supusa reverificarii a fost **01.07.2007-31.12.2009** pentru TVA.

Referitor la capetele de cerere contestate de catre **SC .X. SA** urmare a reverificarii, s-au constatat urmatoarele:

**1) Cu privire la TVA aferenta lucrarilor de constructii montaj pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare**

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **SC .X. SA** a dedus in mod nejustificat TVA in suma de .X. lei aferenta lucrarilor de constructii montaj receptionate conform facturilor fiscale din perioada iulie 2007- decembrie 2007 (lucrari de constructie, demolare, reparare, modernizare si transformare facturate de diversi furnizori SC .X. SA .X., SC .X. XSRL .X. si SC .X. SRL .X.).

**SC .X. SA** avea obligatia aplicarii masurilor de simplificare prevazute la art.150 si art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.82 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Intrucat, beneficiarul nu a respectat prevederile legale, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv obliga societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori cu suma de .X. lei, efectuarea inregistrarii contabile 4426=4427 si inregistrarea in decontul de TVA intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari cu aceeasi suma. In acest sens, in baza art.105 alin.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a emis Dispozitia de masuri nr..X./01.02.2012.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au retinut -„Urmare a verificarii efectuate s-a stabilit suplimentar TVA in suma de .X. lei din care:

- .X. lei – TVA dedusa nejustificat in perioada iulie 2007 – decembrie 2007 pentru o serie de facturi fiscale ce reprezinta lucrari de constructii montaj pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare, [...]”.

**2) Cu privire la TVA aferenta diferentelor de pret inregistrate la 31.12.2009**

In luna decembrie 2009, **SC .X. SA** inregistreaza in evidenta contabila articolul contabil 658806=30101 cu suma de .X. lei in baza procesului verbal de inventariere la gestiunea „Tabla si profile navale” din data de 08.12.2009, in urma caruia s-a constatat o cantitate de X tone de tabla groasa care prezinta suprafete afectate de coroziune, generata de conditiile atmosferice la care au fost expuse.

Comisia de inventariere a stabilit ca aceasta cantitate de tabla poate fi folosita in continuare pe diferite proiecte aflate in curs de executie, respectiv comenzile nr..X. si nr..X..

Intrucat, s-a constatat ca pentru cantitatea ce urmeaza a se consuma valoarea de inregistrare in contabilitate este mai mare decat valoarea realizabila neta luata in calcul pentru realizarea comenzilor aflate in executie, rezulta o diferenta dintre pretul folosit in contract si cel istoric in suma de .X. lei, diferenta ce s-a stabilit sa fie trecuta pe pierdere.

In urma reverificarii aspectelor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta cantitate de X tone tabla groasa constatata de comisia de inventariere ca fiind degradata partial din punct de vedere calitativ, constituie o livrare de bunuri, fapt pentru care diferenta de pret de .X. lei este cheltuiala nedeductibila in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar TVA aferenta in suma de **.X. lei** se va colecta conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**3) Cu privire la TVA colectata pentru livrari catre beneficiari care nu au prezentat cod valabil de TVA**

Organele de inspectie fiscala, in urma verificarilor efectuate au constatat ca in perioada martie-iunie 2009, **SC .X. SA** a efectuat lucrari de asistenta tehnica la navele 800 TEU si servicii de proiectare catre .X. .X. Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL005119625 B01.

De asemenea, in luna august 2009 **SC .X. SA** a efectuat lucrari de reparatii la o nava catre .X. X Olanda in suma totala de .X. lei, facturand si declarand in declaratia recapitulativa 390, aceste livrari pe codul de TVA NL004633167 B01.

Conform adresei nr..X./10.06.2010 emisa de Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, respectiv *Raportul privind*



*informatiile primite prin sistemul VIES, rezulta ca „aceste coduri de TVA nu au fost active pe perioada efectuării tranzacțiilor menționate mai sus.”*

In urma reverificării aspectelor constatate prin Decizia nr..X./2011, a notelor explicative date de reprezentanții societății, organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca societatea a facturat prestarile de servicii pe un cod invalid de TVA, conform Raportului privind informatiile primite din sistemul VIES.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au verificat valabilitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA in Romania, constatand ca **SC .X. SA** a incalcat prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**.

Pentru corectarea erorilor, in baza art.105 alin.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a emis Dispozitia de masuri nr..X./01.02.2012.

Urmare a celor constatate la reverificarea perioadei **01.07.2007-31.12.2009** la societatea **.X. SA**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma totala de **.X. lei**, la care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** (conform OG nr.92/2003).

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei, in conditiile in care organele de inspecție fiscală au aplicat regimuri fiscale diferite pentru aceeași categorie de taxa.**

**În fapt,** organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au procedat la reverificarea **SC .X. SA** ca urmare a Deciziei nr..X./2011 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin care s-a dispus **desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010** pentru TVA in suma de .X. lei aferenta lucrarilor de constructii montaj din anul 2007, pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in perioada iulie – decembrie 2007 a inregistrat in evidenta contabila un numar de 19 facturi fiscale, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand lucrari de constructii montaj facturate de diversi prestatori interni, pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei, TVA inscrisa pe respectivele facturi.

In urma reverificarii, organele de inspectie fiscală au aplicat atat prevederile pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin, cat si cele ale pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, de aplicare a art.150 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare nu este de acord cu aplicarea ambelor prevederi legale, aratand ca organele de inspectie fiscala „*trebuie sa se indeparteze direct de la aplicarea pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 [...] si „sanctiunea in cazul neaplicarii masurilor de simplificare este prevazuta de alin.9 si alin.10 ale pct.82 din Normele metodologice [...]”*”.

Totodata, societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul „*neutralitatii taxei*” potrivit caruia nu se poate stabili o dubla impunere din punct de vedere a TVA.

**În drept**, se va face aplicarea prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

**„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

[...]

**c) lucrările de construcții-montaj;**

[...]

**(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o**

evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

**(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).**

Potrivit pct.82 din HG nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, :

*"(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, **furnizorii/prestatorii** emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.*

*(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.[...]*

*(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.*

*(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări."*

Potrivit prevederilor legale mentionate se retine ca sunt obligati sa aplice masurile de simplificare atat furnizorii, cat si beneficiarii **pentru livrari de bunuri si servicii constand in clădiri, părți de clădire și terenurile de orice fel, precum si pentru lucrări de construcții-montaj**, de aplicarea acestora fiind raspunzatori in egala masura atat furnizorul cat si beneficiarul.

Pentru astfel de livrari de bunuri si servicii prestate furnizorii sunt obligati sa emita facturi pe care sa inscrie mentiunea "taxare inversa" **fara sa inscrie taxa aferenta** si fara a se face plata taxei intre furnizor si beneficiar, **iar in situatia in care prestatorul nu a facut aceasta mentiune in facturile emise, beneficiarul este obligat sa aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.**

Se reține că **SC .X. SA** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile primite în perioada 13.07.2007-20.12.2007 de la prestatorii SC X SA, SC .X. SRL, SC X SRL, reprezentând diverse lucrări de construcții-montaj, respectiv lucrări de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare.

Întrucât nici prestatorul si nici beneficiarul nu au respectat in totalitate, prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în aceasta situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, directie de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, exprimat prin adresa nr..X./24.11.2008 intr-o speță similara în care se concluzionează că, *„în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; **dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8)** - alineat valabil începând cu 01.01.2008, n.n. - **din Normele metodologice.**”*

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că **„În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.”**

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat atât la aplicarea prevederilor pct.82, alin.10 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv obligarea societății la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori cu suma de .X. lei, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizări cu aceeași sumă de .X. lei, cât și stabilirea suplimentării a TVA în suma de .X. lei din care:

- „.X. lei – TVA dedusă nejustificat în perioada iulie 2007 – decembrie 2007 pentru o serie de facturi fiscale ce reprezintă lucrări de construcții montaj pentru care societatea nu a aplicat măsurile de simplificare, [...]”.

În cauza, reverificarea a avut la bază, după cum s-a arătat, împrejurarea desființării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./02.12.2010* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.12.2010*, fapt menționat și prin *Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012* – pagina nr.4, capitolul III Constatări fiscale –, care a stat la baza *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012*.

Din analiza *Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010* în baza căruia s-a emis *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./02.12.2010* desființată, față de *Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012* în baza căruia s-a emis *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012*, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în suma de .X. lei (pagina 10 – ultimul paragraf din *Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012*) precum și *“obliga societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori cu suma de .X. lei,*

*efectuarea inregistrarii contabile 4426=4427 si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari cu aceeasi suma de .X. lei.”*

Conform prevederilor pct.11.7 din OPANF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Astfel, legiuitorul a prevazut ca in cazul desfiintarii actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, iar prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili sume mai mari decat in cele din actul desfiintat, in virtutea principiului NON REFORMATIO IN PEJUS, principiu a carui menire este sa asigure exercitarea cailor de atac fara temerea celui indreptatit la aceasta ca poate determina agravarea propriei situatii.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat atât prevederile pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cât și prevederile pct.58 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial** actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

coroborate cu cele ale art. 216 alin. 3<sup>1</sup> din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de *inspecția fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, pentru **taxa pe valoarea adăugată** 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 de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La reverificare vor fi avute în vedere și celelalte sustineri ale societății contestatoare.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, pe cale de consecință contestația va fi desființată și pentru dobânzi/majorări de întârziere în suma de **X lei** și penalitățile de întârziere în suma de **X lei**, aferente acestei taxe.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care la reverificare organele de inspecție fiscală au verificat condițiile impuse de normele de aplicare a Codului fiscal, privind bunurile de natura stocurilor degradate calitativ.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat ca **SC .X. SA** a încheiat în data de 08.12.2009 Procesul verbal de inventariere la gestiunea „Tabla și profile navale”, în care s-a constatat ca *„o cantitate de X tone de tabla groasă care prezintă suprafețe afectate de coroziune, generată de condițiile atmosferice la care au fost expuse”*.

Astfel, comisia de inventariere a dispus *„ca această cantitate de tabla, [...], prezintă defecte de suprafață datorate coroziunii dar care nu depășesc limitele prescrise de standardele în vigoare din industria constructoare de nave. În consecință, tabla poate fi utilizată în continuare pe diferite proiecte de execuție”*.

In urma reverificarii organele de inspectie fiscala au dispus ca societatea are obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor in suma de .X. lei, rezultate in baza Procesului verbal din 08.12.2009 in care se precizeaza ca aceasta reprezinta „*diferenta intre pretul folosit in contract si cel istoric sa fie trecuta pe pierdere*”, in temeiul art.128 alin.1, alin.4 si alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile art.128 alin.1, alin.4 si alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat se refera la conditiile ce trebuie indeplinite de “*stocurile degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate*”.

**În drept**, potrivit prevederilor art.128 alin.4 si alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...] d) **bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)**“

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

[...] b) **bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;**”

Potrivit pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(9) **În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

a) *bunurile nu sunt imputabile;*

b) *degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*

c) *se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*



Totodată, conform prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Potrivit prevederilor pct.6(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“6. (1) În sensul art.128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art.153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art.128 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.”*

Prevederile legale de mai sus se referă la operațiunea de livrare de bunuri ce reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, precum și la faptul că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri, iar bunurile constatate lipsă din gestiune constituie livrări de bunuri efectuate cu plata.

Mai mult, lipsa din gestiune a bunurilor se stabileste prin inventariere conform OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

*“2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:*

*a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;*

*b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;*

*c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;*

*d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;*

*e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;*

*f) în alte cazuri prevăzute de lege.”*

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat ca **SC .X. SA** a încheiat in data de 08.12.2009 Procesul verbal de inventariere la gestiunea „Tabla si profile navale” (anexa nr.2 la RIF), in care s-a constatat ca „o cantitate de X tone de

tabla groasa care prezinta suprafete afectate de coroziune, generata de conditiile atmosferice la care au fost expuse”.

Astfel, comisia de inventariere a dispus „ca acesta cantitate de tabla, [...], prezinta defecte de suprafata datorata coroziunii dar care nu depasesc limitele prescrise de standardele in vigoare din industria constructoare de nave. In consecinta, tabla poate fi utilizata in continuare pe diferite proiecte de executie”.

Totodata, in Procesul verbal de inventariere se mentioneaza „cantitatea de X tone ce urmeaza a se consuma s-a constatat ca valoarea de inregistrare in contabilitate este cuprinsa intre X euro/tona si 937 euro/tona, iar valoarea realizabila neta este cu mult sub valoarea luata in calcul pentru realizarea comenzii .X. euro/tona, propunem in consecinta ca diferenta de valoare de .X. ron rezultata din diferenta dintre pretul folosit in contract si cel istoric sa fie trecuta pe pierdere.”

Mai mult, prin nota explicativa nr.X/07.09.2010 directorul financiar Iulian Costin raspunde la intrebarea organelor de inspectie fiscala „[...] Cum justificati deducerea TVA pentru aceste lucrari in conditiile in care ele se incadreza in prevederile art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”, cu precizarea „**Suma de X lei nu a fost inregistrata la cheltuieli deductibile inclusiv TVA colectat, intrucat a fost omisa**”.

Cheltuielile de .X. lei au fost stabilite ca si cheltuieli nedeductibile fiscal prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./02.12.2010, cheltuieli necontestate de **SC .X. SA.**

Având în vedere prevederile actelor normative în vigoare, respectiv pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic”

organele de inspecție fiscală au analizat la reverificare dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de lege, respectiv daca sunt îndeplinite cumulativ cele trei conditii pe care sa le indeplineasca bunurile degradate pentru a nu fi livrare cu plata.

Astfel, s-a constatat ca **SC .X. SA** a folosit in procesul de fabricatie, respectiv in comenzile nr..X. si .X., cantitatea de X tone tabla groasa, constatata de comisia de inventariere ca fiind degradata partial din punct de vedere calitativ, respectiv aceasta constituind o livrare de bunuri conform art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Or, chiar **SC .X. SA** precizeaza in contestatie faptul ca „*tabla poate fi utilizata in procesul de construire a navelor*”,

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca societatea nu aduce documente suplimentare in sustinerea contestatiei fata de cele prezentate pana la incheierea inspectiei fiscale, documentele prezentate demonstrand ca bunurile degradate calitativ au intrat in circuitul economic.

Referitor la sustinerea **SC .X. SA** potrivit careia “*Aceasta prevedere () este de stricat interpretare si aplicare si se refera la situatia in care anumite bunuri sunt degradate si nu mai pot fi valorificate de societate si nu poate fi extinsa spetei in discutie, deoarece in acest caz, prin Procesul verbal incheiat in data de 08.12.2010 s-a dispus ca tabla corodata poate fi valorificata de catre contestatoare, prin utilizarea ei in constructia de nave.*”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, societatea pentru a justifica dreptul de deducere a TVA are obligatia de a detine si alte documente justificative care sa demonstreze indeplinirea celor trei conditii impuse de legislatia in vigoare, **motiv pentru care nu este suficienta numai existenta unui Proces verbal de inventariere.**

Avand in vedere cele retinute si în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*

coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 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”,*

contestația formulată de **SC .X. SA** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adăugată în suma de **.X. lei** aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente diferenței de pret înregistrate la 31.12.2009.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, pe cale de consecință contestația va fi respinsă și pentru dobânzile/majorările de întârziere în suma de **X lei** și penalitățile în suma de **X lei**, aferente acestei taxe.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în obligarea SC .X. SA la plata taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. reprezentând livrări intracomunitare de servicii, în condițiile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, în perioada martie-iunie 2009 **SC .X. SA** a efectuat lucrări de asistență tehnică la navele 800 TEU și servicii de proiectare către .X. .X. Olanda în suma totală de .X. lei, facturând și declarând în declarația recapitulativă 390, aceste livrări pe codul de TVA NL005119625 B01.

În luna august 2009 **SC .X. SA** a efectuat lucrări de reparații la o navă către .X. X Olanda în suma totală de .X. lei, facturând și declarând în declarația recapitulativă 390, aceste livrări pe codul de TVA NL004633167 B01.

Conform adresei nr..X./10.06.2010 emisă de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC, respectiv *Raportul privind informațiile primite prin sistemul VIES*, rezultă ca „*aceste coduri de TVA nu au fost active pe perioada efectuării tranzacțiilor menționate mai sus.*”

La re verificare organele de inspecție fiscală au invocat aplicarea prevederilor legale prezentate în Decizia nr..X./2011, respectiv art.133 alin.1 și alin.2, art.143 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv aplicarea scutirilor de TVA, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse în anexa aprobată prin OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SA** a facturat prestarile de servicii pe un cod invalid de TVA, incalcand prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au stabilit suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**.

**SC .X. SA** sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat din nou, in mod eronat ca temeii legal art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat codurile de TVA ale acestor societati nu au fost active pe perioada derularii tranzactiilor. Aceste prevedereri se refera la livrari de bunuri, iar in cazul de fata este vorba de prestari de servicii intangibile ce sunt impozabile in tara unde este stabilit clientul, conform art.133 alin.2 lit. g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu este relevant daca codurile de TVA mentionate in facturile emise au fost sau nu valide la data prestarii serviciilor, iar detinerea de catre societatile olandeze care au beneficiat de serviciile prestate de **SC .X. SA** a unui cod valid de TVA nu are efecte in ceea ce priveste obligatia de plata a TVA.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 si alin.2, art.143 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*« art.133 - (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*[...]g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:[...]*

*5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;*

*h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:*

*[...]2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

*- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;*

*- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6);[...].*

*art.155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:*

*1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";*

*2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;[...]."*

Astfel, din dispozițiile legale citate, reiese ca locul prestării serviciilor este locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are sediul fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, caz în care persoana obligată la plata TVA este clientul, care aplică metoda "taxării inverse" prin evidențierea în decont a taxei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, cu respectarea regulilor de deducere stabilite prin lege.

Se reține ca regula generală ca locul prestării serviciilor este locul unde își are stabilit sediul activității prestatorul sau, sau în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

Prin excepție de la regula de bază, locul prestării poate fi considerat pentru anumite prestări de servicii, ca fiind locul unde își are stabilit sediul activității beneficiarul.

Totodată, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse în anexa aprobată prin OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"art.1 - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru*

*operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

*(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.*

*art.10 - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;*

*și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Din prevederile legale mentionate rezulta ca livrarile intracomunitare care sunt expediate din Romania intr-un alt stat membru al Uniunii Europene sunt operatiuni impozabile in Romania, tara unde se gasesc bunurile in momentul in care incepe expeditia acestora. Aceste operatiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizitiilor, cu conditia ca beneficiarul sa ii comunice furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania si ca acest cod sa fie inscris in mod expres pe factura. In caz contrar, operatiunile sunt taxabile in Romania si se supun cotei standard de TVA.

Conform adresei nr..X./10.06.2010 emisa de Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, respectiv *Raportul privind informatiile primite prin sistemul VIES*, rezulta ca „*aceste coduri de TVA nu au fost active pe perioada efectuării tranzacțiilor mentionate mai sus.*”

Conform Notei explicative nr.X/13.01.2012 data de d-na X in calitate de contabil sef, rezulta faptul ca pentru facturile emise catre .X. .X. Olanda „locul prestarii a fost in afara teritoriului Romaniei”, iar pentru cele emise catre .X. X Olanda „locul prestarii a fost in incinta Santierului Nava”.

De asemenea, s-a declarat si faptul ca „facturile au fost considerate ca facturi emise catre parteneri din UE ce sunt inregistrati cu cod de TVA.”

Totodata, prin nota explicativa nr.7 se mentioneaza „codul de TVA (NL005119625B01) aferent firmei mentionate mai sus a fost valid in momentul introducerii in baza de date a societatii noastre. Intre timp firma .X. .X. si-a modificat codul de TVA fara sa ne comunice la timp aceasta modificare, drept pentru care au fost emise facturi cu vechiul cod de TVA. La solicitarea noastra ne-a fost comunicat noul cod de TVA, valid (NL004319825B01) [...]” si referitor la facturile emise catre .X. X Olanda, se mentioneaza ca „la preluarea datelor in declaratia 390 acest cod de TVA (NLK004633167B01) a fost acceptat ca si cod corect”.

Organele de inspectie fiscala dupa reverificare au constatat ca „s-a procedat corect la calculul TVA aferent acestor livrari stabilind suplimentar o diferenta de TVA colectata in suma de .X. lei in baza prevederilor art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”, prevedere legala care precizeaza :

“art.143 (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:[...]”.

Potrivit celor de mai sus se retine ca prin Decizia nr..X./2011 s-a desfiintat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./02.12.2010 in vederea analizarii operatiunilor realizate de contestatoare in intregul lor, in vederea stabilirea teritorialitatii respectiv, a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care se aplica exceptia sau daca sunt aplicabile prevederile art.133 alin.1 din acelasi act normativ, ca si regula generala de stabilire a locului prestarilor de servicii. Astfel, este necesara analiza naturii acestora, pe baza de documente si stabilirea in ce au constat concret aceste servicii, de ce au fost raportate in „Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri”, aprobata prin OMFP nr.537/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri", in concordanta cu prevederile legale incidente, respectiv art.126 si art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.



In concluzie, luand in considerare faptul ca solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii, conform art.213 alin.1 din OG nr.93/2003 privin Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*« (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.»,* precum si faptul ca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor constata ca prin *Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare toate precizarile prezentate in Decizia nr..X./2011, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

*“(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 cele ale art. 216 alin. 3<sup>1</sup> din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.”*

Prin urmare, Directia Generala de Solutionare a Contetatiilor nu se poate pronunta pe fondul cauzei, intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat natura **serviciilor** prestate invocand in actul administrativ fiscal contestat temeiul de drept ce reglementeaza livrarile de bunuri, astfel incat in temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se va desfiinta partial *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, urmand ca Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală prin alta echipa, sa reanalizeze situatia in functie de retineri, documente,

argumente si dispozitiile legale mai sus invocate tinand seama si de celelalte argumente ale societatii contestatoare.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi desființată și pentru dobanzile/majorările de întârziere în suma de **X lei** și penalitățile de întârziere în suma de **X lei**, aferente acestei taxe.

**4. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.X/01.02.2012, 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 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.X/01.02.2012 au fost stabilite două măsuri:

1.1 societatea va proceda la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori cu suma de .X. lei, TVA aferentă lucrărilor de construcții montaj pentru care societatea nu a aplicat măsurile de simplificare, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoare adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări cu aceeași sumă de .X. lei, și

2.1 societatea va întocmi și depune la organul fiscal de care aparține, Declarația recapitulativă 390- rectificativă pentru perioada în care au fost emise facturile fiscale, coroborat cu Deconturile de TVA aferente.

**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 lezată 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.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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:*

*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, 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 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/01.02.2012 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a 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 Ordinul ministrului finanțelor publice 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.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

*“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1, alin.3 și alin. 3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a, pct.11.6 și pct.11.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC .X. SA** împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC, cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**,
- dobanzi/majorari si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de **X lei**.

2. Desfiintarea partiala a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./06.02.2012* emisă de organul de inspectie fiscala din cadrul DGAMC, în baza *Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC.X./06.02.2012* cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar in suma de **X lei**,
- dobanzi/majorari si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de **X lei**,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

3. Constatarea incompetentei materiale a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor privind contestatia formulata de **SC .X. SA** impotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/01.02.2012**, si transmiterea acesteia catre Directia Generala a Marilor Contribuabili, spre competenta solutionare.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**