



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
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.35/2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
nr.906521/30.03.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin adresa nr.l .X./25.03.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/30.03.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în localitatea .X., str. X nr.X, ap.X, sector X, cod poștal X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/X/1998 și având cod de înregistrare fiscală ROX.

Societatea contestă Decizia de impunere nr..X./14.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.l .X./09.02.2011 ca urmare a soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./23.10.2009, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, din care taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei** pentru care au fost calculate accesoriile în sumă de **.X. lei**.

Totodată, **SC .X. SRL** contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.l .X./09.02.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./14.02.2011, respectiv 25.02.2011, conform confirmării de primire a adresei nr.l .X./18.08.2011 de înaintare a titlului de creanță, anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Registratura Generală, respectiv 18.03.2011, așa cum reiese din ștampila

registraturii acestei instituții publice, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art. 207, art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.5.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează :

A. **SC .X. SRL** susține că inspecția fiscală a început la 3 luni de la data înregistrării cererii privind rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei, iar actul administrativ fiscal a fost comunicat după 13 luni de la data începerii inspecției fiscale și 16 luni de la data depunerii cererii, nerespectându-se prevederile art.70 și art.104 din Codul de procedură fiscală și prevederile O.M.F.P. nr.263/22.02.2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

B. Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au folosit toate mijloacele de probă prevăzute de art.49 din Codul de procedură fiscală, renunțând la solicitarea de informații din partea altor persoane cu care are sau a avut raporturi economice sau juridice și la solicitarea de expertize, limitându-se la folosirea înscrisurilor, denaturând astfel încă de la început rezultatul inspecției fiscale, fapt pentru care decizia de impunere nu este motivată de probe suficiente și pertinente în cauză.

În susținerea celor mai sus precizate, SC .X. SRL precizează că și-a mutat sediul social și arhiva pe parcursul perioadei controlate și contabilitatea a fost ținută de mai mulți contabili care nu și-au executat în mod corespunzător atribuțiile și nu au predat lucrările și documentele financiar - contabile executate, fiind necesară contactarea acestor persoane.

C. Societatea susține că decizia de impunere este nulă întrucât nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.43 și art.87 din Codul de procedură fiscală, fapt ce atrage nulitatea acesteia conform prevederilor art.46 din același act normativ, având în vedere faptul că din decizia comunicată nu reiese defalcat pe fiecare perioadă impozabilă, care este baza de impunere, cuantumul datoriei solicitate și accesoriile stabilite astfel că sumele solicitate au fost cumulate pentru întreaga perioadă 01.10.2004-30.09.2009 fapt pentru care nu se poate verifica justetea și corectitudinea calculelor efectuate.

De asemenea, societatea susține că este nulă și pentru motivul că în decizia de impunere nu apare nici cuantumul plăților accesorii și nici modalitatea de calcul a acestora, întrucât nefiind menționate în actul atacat, sunt „inexistente”.

D. Societatea susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele solicitate atât la fața locului cât și prin adrese succesive de însoțire. Astfel, cu excepția a două facturi fiscale, au fost înaintate toate documentele care justificau perioada controlată și cerute de organul de inspecție fiscală.

E. Societatea precizează că susținerile organelor de inspecție fiscală, care au condus la stabilirea TVA suplimentară în sumă de .X. lei, sunt complet eronate, nefiind bazate pe elemente reale. Documentele dosarului și înscrisurile depuse la organul fiscal pe parcursul controlului, precum și explicațiile furnizate, au demonstrat că susținerile finale sunt eronate cu privire la situația de fapt, ele fiind cauzate de interpretarea greșită a legii și a materialului probatoriu.

În susținerea celor mai sus afirmate, SC .X. SRL precizează:

-au fost depuse toate facturile înregistrate în jurnalele de vânzări, cu excepția a două dintre ele;

-importurile au fost confirmate de organele vamale pentru întreaga perioadă controlată;

-prevederile art.146 alin.2 din Codul fiscal au fost aplicate trunchiat, acesta neavând pe perioada 01.10.2004-30.09.2009 același conținut, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată putând fi efectuată și cu alte documente nu doar cu facturi originale. Societatea susține că întrucât situația nu a fost prezentată pe ani fiscali/perioade impozabile este imposibil din acest punct de vedere să formuleze apărare;

-în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă anului 2007, înregistrată în jurnalele de cumpărări pentru lucrările de amenajări interioare și reparații pentru care contribuabilul avea obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, temeiul legal nu are legătură cu situația de fapt, întrucât articolul de lege prevede că măsurile de simplificare se aplică pentru „livrarea de bunuri din următoarele categorii: cereale, plante tehnice, legume, fructe, carne, zahăr, făină, pâine și produse de panificație”, caz în care nu se încadrează societatea.

-sumele menționate în raportul de inspecție fiscală nu corespund cu cele definitive stabilite prin decizia de impunere, ele fiind diferite, astfel că nu se poate preciza care sunt cele adevărate, modalitatea de stabilire și cum pot să constituie o bază reală care să impună o obligație de plată unui contribuabil.

Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SRL solicită desființarea Deciziei de impunere nr..X./14.02.2011 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, efectuarea reverificării de către o altă echipa de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat, încheierea unui nou act administrativ care să aibă în vedere situația de fapt în vederea soluționării corecte a cererii de rambursare, numirea unui expert în cauză în conformitate cu prevederile art.55 din Codul de procedură fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. –Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală X Contribuabili Mijlocii au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală parțială care a avut ca obiect soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii septembrie 2009, înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./23.10.2009, prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei, întocmind Raportul de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./14.02.2011.

Perioada supusă inspecției fiscale:01.10.2004-30.09.2009

Inspecția fiscală s-a efectuat în perioada:21.01.2010-27.05.2010

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că există necorelări între datele înscrise în deconturile de TVA, balanțele de verificare și jurnalele de cumpărări și vânzări aferente perioadei 01.10.2004-30.09.2009.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat în scris, în conformitate cu prevederile art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, documente justificative.

Astfel, prin Notele de solicitare nr..X./05.02.2010, nr..X./12.02.2010 și nr..X./18.02.2010 au fost solicitate contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale care să justifice efectuarea serviciilor aferente perioadei 01.10.2006-2009.

Prin Notele de solicitare nr..X./23.02.2010 și nr..X./26.04.2010 au fost solicitate balanțele de verificare lunare și jurnalele pentru cumpărări și vânzări (semnate și ștampilate) aferente perioadei 01.10.2004-30.09.2009.

Prin Nota de solicitare nr..X./09.04.2010 au fost solicitate evidența formularelor cu regim special ținută pe fișele de magazie pentru perioada 01.10.2006-31.12.2006; facturile fiscale de achiziție a documentelor cu regim special aferente perioadei 01.10.2006-30.09.2009; deciziile emise pentru

persoanele cu atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate conform OMFP nr.2226/2006; aprobările organelor fiscale teritoriale pentru a utiliza aparatele de marcat electronice fiscale, conform prevederilor OG nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale; situațiile financiare semestriale și anuale însoțite de balanțele de verificare pentru perioada 01.10.2006-31.12.2009, contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare care să justifice efectuarea serviciilor aferente perioadei 01.10.2006-30.09.2009, în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; documentele originale (aflate la contribuabil în copie) prin care să se justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă perioadei 01.10.2006-30.09.2009 în sumă de .X. lei, conform art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 din Titlul VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare; documentele originale (lipsă la contribuabil și înregistrate în jurnalele de cumpărări) prin care să se justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.10.2006-30.09.2009 în sumă de .X. lei conform art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 din Titlul VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Urmare adresei nr..X./09.04.2010 prin care au fost solicitate documentele originale (lipsa la contribuabil și înregistrate în jurnalele de cumpărări), prin care să se justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.10.2006-30.09.2009 în sumă de .X. lei, conform art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 din Titlul VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, societatea prin adresa de răspuns nr.X/14.04.2010 a prezentat documente originale înregistrate în jurnalele de cumpărări și pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, din totalul sumei de .X. lei, organele de inspecție fiscală au acordat, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și nu au acceptat la deducere suma de .X. lei (erori de calcul).

Totodată, pentru întreaga perioadă supusă verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, constituită din:

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări dar care fizic nu existau în documentele prezentate

de contribuabil pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, conform prevederilor art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări, pentru care contribuabilul nu a prezentat documentele în original ale acestora, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, conform art.146 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.46 din Titlul VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări reprezentând chirii pentru imobile care nu sunt înregistrate în patrimoniul contribuabilului și care nu au fost declarate ca puncte de lucru sau sedii secundare. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de diverși furnizori înregistrate în jurnalele de cumpărări și pentru care societatea nu a prezentat documente prin care să justifice dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA deductibilă înregistrată eronat aferentă documentelor din jurnalele de cumpărări (ex: s-a înscris la rubrica TVA, suma aferentă bazei de impozitare din factura fiscală) pentru care contribuabilul nu justifică dreptul de deducere conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA deductibilă înregistrată de două ori pentru același document original, pentru care contribuabilul nu justifică dreptul de deducere conform prevederilor art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, compusă din:

-suma de **.X. lei**, reprezentând TVA colectată aferentă facturilor fiscale emise și neînregistrate în jurnalele de vânzări, deconturile de TVA și în balanțele de verificare aferente perioadei;

-suma de **.X. lei**, reprezentând TVA aferentă anului 2007, înregistrată în jurnalele de cumpărări, pentru lucrările de amenajări interioare și reparații, pentru care contribuabilul avea obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât SC **.X. SRL** nu a aplicat măsurile de simplificare, respectiv a dedus TVA fără a colecta, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu

prevederile art.160 alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au dispus, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr.I .X./09.02.2011, ca măsură în sarcina contribuabilului efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 pentru suma de .X. lei și înregistrarea în decontul de TVA aferent lunii în care inspecția fiscală s-a finalizat la rândurile de regularizări (conform pct.65¹ alin.(12) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare) respectiv pct.82 alin.(10) Titlul VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu data de 01.01.2007.

-suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise și pentru care nu s-a prezentat organelor de inspecție fiscală niciunul din cele trei exemplare ale facturilor fiscale prezentate în Anexa nr.X, în cazul în care acestea ar fi fost anulate.

Deoarece nu s-a prezentat niciunul din cele trei exemplare ale facturilor fiscale prezentate în Anexa nr.12, organele de inspecție fiscală au solicitat societății, în scris, în conformitate cu prevederile art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, facturile cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special, astfel:

-cu adresa nr..X./22.03.2010, au fost solicitate facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special aferente perioadei 01.01.2008-30.09.2009.

Prin adresa nr..X./24.03.2010 contribuabilul a prezentat situația facturilor solicitate potrivit căreia un număr de X facturi fiscale au fost anulate, X de facturi fiscale au fost omise la înregistrarea în jurnalele de vânzări și evidențele contabile și fiscale, X facturi fiscale au fost nefolosite și un număr de X facturi fiscale nu au fost găsite. (Anexa nr.X)

-cu adresa nr..X./01.04.2010 , au fost solicitate facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor contabile cu regim special aferente perioadei 01.10.2006-31.12.2007.

Prin adresa nr..X./07.04.2010 contribuabilul a prezentat situația facturilor solicitate potrivit căreia un număr de X facturi fiscale au fost anulate, X facturi fiscale au fost omise la înregistrarea în jurnalele de vânzări și evidențele contabile și fiscale, X facturi fiscale nu au fost folosite iar un număr de X facturi fiscale nu au fost găsite. (Anexa nr.X)

-cu adresa nr..X./14.04.2010, au fost solicitate facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor contabile cu regim special de la nr..X.-.X..

Prin adresa nr..X./22.04.2010 contribuabilul a menționat că cele X de facturi fiscale nu au fost găsite fizic. (Anexa nr.X).

-cu adresa nr..X./13.05.2010, au fost solicitate facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special aferente perioadei 01.10.2004-30.09.2006.

Prin adresa nr..X./17.05.2010 contribuabilul a prezentat situația facturilor solicitate, potrivit căreia un număr de **X** de facturi fiscale au fost anulate, **X** factură fiscală a fost omisă la înregistrarea în jurnalul de vânzări și evidențele contabile și fiscale iar un număr de **X** facturi fiscale nu au fost găsite. (Anexa nr.X).

Pentru facturile fiscale care nu au fost găsite, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății.

Conform explicațiilor date de d-nul .X., în calitate de administrator al SC .X. SRL în Nota explicativă nr..X./14.04.2010, anexată la Raportul de inspecție fiscală, pentru aceste facturi fiscale nu s-a găsit niciun exemplar la momentul solicitării de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății referitoare la motivul pentru care aceste facturi au fost declarate negăsite.

Conform explicațiilor date de d-nul .X., în calitate de administrator al SC .X. SRL în Nota explicativă nr..X./14.04.2010, anexată la Raportul de inspecție fiscală, personalul responsabil cu întocmirea facturilor nu i-au adus la cunoștință pierderea acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății referitoare la motivul pentru care aceste facturi au fost declarate negăsite, nu au fost înregistrate în contabilitate, respectiv în jurnalele de vânzări, deconturi de TVA, etc, aferente fiecărei perioade.

Conform explicațiilor date de d-nul .X., în calitate de administrator al SC .X. SRL în Nota explicativă nr..X./14.04.2010, anexată la Raportul de inspecție fiscală, (Anexa nr.17), în perioada la care se face referire a avut angajat pe post de director economic persoane sau firme abilitate din punct de vedere legal care nu le-au înregistrat, deoarece nu au fost găsite sau predate acestuia.

Având în vedere cele declarate de d-nul .X., în calitate de administrator al SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta trebuia să reconstituie documentele negăsite în termen de 30 de zile de la constatare conform prevederilor art.26 din Legea contabilității nr.82/1991.

Datorită faptului că aceste facturi nu s-au găsit fizic în niciunul din cele 3 exemplare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă, conform art.67 din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.65.1 lit.d) din HG nr.44/2004, astfel:

-facturile fiscale negăsite s-au estimat ca fiind emise în luna în care s-a emis factura fiscală precedentă, pentru a fi încadrată în perioada fiscală corespunzătoare, respectiv luna calendaristică conform prevederilor art.156¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-valoarea bazei impozabile aferentă acestor facturi s-a determinat ca medie a valorii vânzărilor ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, realizate de contribuabil în luna calendaristică corespunzătoare, raportate la numărul total de facturi emise de contribuabil în lună, rezultând astfel un venit mediu pe facturi, la care s-a aplicat TVA în cota de 19% conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru încadrarea în perioada fiscală, respectiv luna calendaristică, au fost enumerate facturile fiscale negăsite, care au fost raportate la facturile fiscale emise anterior.

Totodată, s-a stabilit baza impozabilă prin împărțirea veniturilor din perioada fiscală la numărul de facturi emise în perioada fiscală la care s-a aplicat cota de 19% pentru estimarea TVA.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare, o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 30.09.2009, conform datelor înscrise în jurnalele de cumpărări și vânzări, a rezultat TVA de rambursat în sumă de .X. lei (Anexa nr.X) iar în urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că la data de 30.09.2009, SC .X. SRL are TVA de plată în sumă de .X. lei, rezultând o diferență față de datele înscrise în jurnalele de cumpărări și de vânzări în sumă de .X. lei.

În diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită în urma inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au cuprins și suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat la data de 30.09.2004, care a fost prescrisă conform prevederilor art.91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în Anexa nr.20 organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **.X. lei** pentru diferențele de plată rezultate în urma comparării datelor din jurnalele de vânzări și cumpărări cu cele din deconturile de TVA

De asemenea, având în vedere faptul că în urma inspecției fiscale s-a constatat că la data de 30.09.2009 are TVA de plată în sumă de .X. lei, în

Anexa nr.X organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **.X. lei.**

Deoarece în urma discuției finale avute cu contribuabilul la data de 26.05.2010, acesta și-a exprimat un punct de vedere diferit față de cel stabilit de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au înaintat contribuabilului cu adresa nr. I .X./02.08.2010 un dosar cu X de pagini ce cuprinde sinteza constatrilor inspecției fiscale și anexele privind sumele stabilite suplimentar, accesoriile aferente cu modul de calcul al acestora, precum și motivul și temeiul de drept al acestora.

Cu adresa nr..X./16.08.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./16.08.2010, SC .X. SRL a depus punctul de vedere față de constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin adresa nr.I .X./18.08.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților legali ai contribuabilului anexarea documentației necesare justificării fiecărei sume în parte.

SC .X. SRL prin adresa nr..X./27.08.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./30.08.2010, a solicitat datorită volumului mare de documente prezența organelor de inspecție fiscală la sediul societății.

În perioada 08-19 septembrie 2010, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății în vederea verificării documentelor care au stat la baza susținerii punctului de vedere al contribuabilului.

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că reprezentanții legali ai SC .X. SRL au prezentat în susținere alte jurnale de cumpărări și vânzări decât cele prezentate în timpul efectuării inspecției fiscale.

Având în vedere situația dată, organele de inspecție fiscală au solicitat argumentarea diferenței dintre cele două jurnale de cumpărări și vânzări (vechi și noi) prin enumerarea și prezentarea în original a fiecărui document cu care au fost completate jurnalele de cumpărări și vânzări vechi după care s-a efectuat inspecția fiscală.

Reprezentanții legali ai societății au prezentat cele solicitate conform Anexei nr.X la raportul de inspecție fiscală.

Urmare verificării documentelor prezentate în vederea justificării diferențelor de TVA deductibile dintre jurnalele de cumpărări vechi și noi, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența privind TVA deductibilă

dintre cele două jurnale(vechi și noi) nu a fost compusă din documente, existând următoarele neconcordanțe:

- nu au fost prezentate toate documentele enumerate în Anexa X, invocate în vederea justificării diferențelor dintre jurnalele de cumpărări vechi și noi, motiv pentru care s-a acceptat la deducere doar TVA aferentă documentelor prezentate;

- nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă documentelor prezentate pentru care a fost acordat inițial dreptul de deducere în jurnalele de cumpărări vechi, așa cum au fost prezentate în Anexa nr.X.

- nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în lunile în care totalul TVA deductibilă aferentă jurnalelor de cumpărare noi, refăcute, este mai mic decât totalul TVA deductibilă aferentă jurnalelor de cumpărare vechi, rezultând astfel o diferență negativă chiar dacă contribuabilul a prezentat documente.

Având în vedere cele mai sus constatate, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că din totalul sumei de .X. lei solicitată la deducere de societate prin punctul de vedere formulat față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea a enumerat în Anexa nr.X documente cu TVA în sumă de .X. lei și a prezentat organelor de inspecție fiscală documente cu TVA în sumă de .X. lei, sumă care a fost corectată cu diferența negativă dintre cele două jurnale de cumpărări (vechi și noi).

Astfel, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, TVA deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală înaintea formulării punctului de vedere, în sumă de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei, rezultând TVA deductibilă recalculată, după analiza punctului de vedere, în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA colectată, reprezentanții legali ai SC .X. SRL, prin adresa nr..X./09.12.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./10.12.2010 a înaintat documente justificative în completarea punctului de vedere.

Urmare verificărilor efectuate în vederea justificării diferențelor de TVA deductibile, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentanții legali ai societății au prezentat documente referitoare la :

- situații de lucrări care nu au fost anexate facturilor fiscale și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere;

- exemplarul original al facturilor fiscale prezentate în copie la data verificării și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere;

- exemplarul original al facturilor fiscale lipsă la data verificării și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au refăcut situația debitelor stabilite inițial ca TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei, conform Anexei X, stabilind TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei conform Anexei X bis și TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

De asemenea, din analiza documentației prezentate de reprezentanții legali ai SC .X. SRL în urma adresei nr..X./16.08.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./16.08.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit ca diferență de plată suma de .X. lei, conform Anexei nr.X.

Astfel, după analiza punctului de vedere formulat de societate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (Anexa nr.X), din care:

- TVA neacceptată la deducere inițial conform Anexei nr.X în sumă de .X. lei
- TVA acceptată la deducere conform Anexei nr.X bis în sumă de .X. lei
- TVA neacceptată la deducere conform Anexei nr.X în sumă de .X. lei

Referitor la TVA colectată, reprezentanții legali ai societății, prin adresa nr..X./29.11.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./29.11.2010, au transmis în completarea punctului de vedere facturi fiscale care au fost estimate de organele de inspecție fiscală datorită faptului că acestea nu au fost găsite (conform declarațiilor și notelor explicative ale administratorului anexate).

Urmare verificării facturilor fiscale prezentate, organele de inspecție fiscale au constatat faptul că dintr-un număr de X de facturi, factura nr..X. nu a fost anexată și prin urmare nu a fost luată în calcul.

Pentru cele X de facturi fiscale prezentate, organele de inspecție fiscală au recalculat TVA colectată în sensul diminuării TVA colectată estimată cu TVA colectată înscrisă în facturi, conform Anexei nr.X.

Astfel, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit, după analiza punctului de vedere, o TVA colectată recalculată în sumă de .X. lei (Anexa nr.X).

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA de rambursat la sfârșitul lunii septembrie 2004, organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă este prescrisă având în vedere prevederile art.91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat, organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă a fost solicitată în plus de contribuabil ca urmare a unui calcul eronat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în urma inspecției fiscale rezultă diferențe de plată suplimentare în sumă de .X. lei care au fost diminuate cu TVA solicitată la rambursare de contribuabil în sumă de .X. lei, stabilindu-se astfel TVA rămasă de plată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei (Anexa nr.30).

Având în vedere faptul că prin Anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală au fost calculate și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată pentru diferențele de plată rezultate în urma comparării datelor din jurnalele de cumpărări și de vânzări, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat:

- TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2009, nr..X./23.10.2009.....X. lei
- TVA neacceptată la rambursare.....X. lei
- Soldul sumei negative pentru care societatea.....0 lei are drept la rambursare
- Diferențe suplimentare de plată în sumă de .X. lei care au fost diminuate cu TVA solicitată la rambursare de contribuabil în sumă de .X. lei, stabilindu-se TVA de plată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

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

1) În ceea ce privește excepția ridicată de societate, respectiv că Decizia de impunere nr..X./14.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. este nulă întrucât nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.43 și art.87 din Codul de procedură fiscală, fapt ce atrage nulitatea acesteia conform prevederilor art.46 din același act normativ, având în vedere faptul că:

-„din decizia comunicată nu reiese defalcat pe fiecare perioadă impozabilă, care este baza de impunere, quantumul datoriei solicitate, sau accesoriile stabilite de acestea”,

-„ sumele solicitate sunt cumulate pentru întreaga perioadă 01.10.2004-30.09.2009, fapt care face imposibilă ca noi să putem verifica justetea și corectitudinea calculelor efectuate și ne încalcă deci, dreptul la apărare provocându-ne o vătămare”,

-pentru „fiecare an fiscal/calendaristic considerăm că ar fi trebuit evidențiată distinct suma datorată și accesoriile calculate [...]”

-, „în decizia de impunere nu apare nici cuantumul acestor plăți accesorii și nici modalitatea de calcul [...]”,

se rețin următoarele:

Potrivit art.43 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind **„Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal”**:

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie. ”

Potrivit acestor prevederi legale, actul administrativ fiscal trebuie să conțină denumirea organului fiscal emitent, data la care a fost emis și data de la care își produce efectele, datele de identificare ale contribuabilului, obiectul actului administrativ fiscal, motivele de fapt, motivele de drept, numele și semnătura persoanelor împuternicite, ștampila organului fiscal emitent, etc.

Art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Potrivit acestor prevederi legale decizia de impunere trebuie să cuprindă pe lângă elementele prevăzute la art.43 alin.(2) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și sumele datorate bugetului de stat cu titlu de impozit, taxă, contribuție, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

De asemenea, se reține faptul că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

« Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia [...] ».

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal, în speță Decizia de impunere, este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Din analiza Deciziei de impunere nr..X./14.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X., anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta cuprinde informațiile referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectul actului administrativ fiscal sau semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal.

De asemenea, se reține faptul că potrivit prevederilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare, art.4:

„Formularul "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.

„Potrivit Anexei nr.2 privind INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" :

Tabelul "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare" va avea câte un rând pentru fiecare perioadă aferentă unui decont de TVA, care se verifică și va cuprinde următoarele:

- col. 1 se completează cu numărul și data decontului primit pentru soluționare cu inspecție fiscală anticipată;

- col. 2 se completează cu **data de la care începe verificarea**, sub forma zz.ll.aa;

- col. 3 se completează cu **data de sfârșit a perioadei supuse verificării**;

- col. 4 se completează cu **suma solicitată la rambursare** și este preluată din decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, care a fost transmis pentru soluționare cu inspecție fiscală anticipată;

- col. 5 se completează cu **valoarea totală a bazei impozabile asupra căreia se aplică cota de TVA pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentare**. În cazul utilizării unor cote diferite de TVA se vor înscrie bazele însumate ale acestora;

- col. 6 se completează cu **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată**;

- col. 7 se completează cu **suma respinsă la rambursare** ca urmare a inspecției fiscale, cu respectarea următoarelor corelații:

a) este egală cu TVA solicitată la rambursare, dacă TVA stabilită suplimentar este mai mare sau egală cu TVA solicitată la rambursare;

b) este egală cu TVA stabilită suplimentar, dacă aceasta este mai mică decât TVA solicitată la rambursare;

- col. 8 se completează cu **suma aprobată la rambursare** și se calculează ca diferența dintre TVA solicitată la rambursare și TVA respinsă la rambursare;

- col. 9 se completează cu **diferența pozitivă dintre TVA stabilită suplimentar de plată și TVA respinsă la rambursare**;

- col. 10 se completează cu **data de la care se calculează majorările de întârziere** și se înscrie sub forma zz.ll.aa;

- col. 11: se va înscrie **data până la care se calculează majorările de întârziere** și se înscrie sub forma zz.ll.aa;

- col. 12 se completează cu **valoarea obligațiilor fiscale accesorii calculate pentru fiecare perioadă în care s-a calculat TVA rămasă suplimentar de plată**;

- col. 13 se completează cu **simbolul codului de cont bugetar pentru taxa pe valoarea adăugată**; acest cod se înscrie în mod automat prin aplicația informatică care generează decizia de impunere. »

Potrivit acestor prevederi legale, decizia de impunere se completează cu data de la care începe verificarea, data de sfârșit a perioadei supusă verificării, suma solicitată la rambursare, valoarea totală a bazei impozabile asupra căreia se aplică cota de TVA pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentare, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, suma respinsă la rambursare, suma aprobată la rambursare, data de la care se calculează majorările de întârziere, data până la care se calculează majorările de întârziere, valoarea obligațiilor fiscale accesorii, calculate pentru fiecare perioadă în care s-a calculat TVA rămasă suplimentar de plată.

Or, analizând Decizia de impunere nr.X./14.02.2011 se reține faptul că acest titlu de creanță a fost completat în conformitate cu Instrucțiunile de

completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", fiind înscrisă valoarea totală a bazei de impunere, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată și accesoriile aferente.

Mai mult, se reține că Decizia de impunere nr..X./14.02.2011 a fost completată în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, potrivit prevederilor art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Analizând Raportul de inspecție fiscală nr.I .X./19.02.2011, precum și anexele la acesta se reține faptul că TVA stabilită suplimentar ca diferență precum și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, au fost prezentate detaliat în anexele la raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, se reține faptul că atât Decizia de impunere nr..X./14.02.2011 cât și Raportul de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011 și anexele la acestea au fost comunicate societății la data de 25.02.2011, conform confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, astfel că aceasta a avut posibilitatea de a verifica pe fiecare an fiscal corectitudinea calculelor efectuate, cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorată și accesoriile aferente.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține faptul că Decizia de impunere nr..X./14.02.2001 a fost întocmită în conformitate cu prevederile legale astfel că nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia Decizia de impunere nr..X./14.02.2011 este nulă, fapt pentru care se va respinge excepția ridicată de societate privind validitatea titlului de creanță contestat.

2) Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu au fost respectate prevederile art.70 și art.104 din Codul de procedură fiscală și prevederile O.M.F.P. nr.263/22.02.2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare întrucât inspecția fiscală a început la 3 luni de la data înregistrării cererii privind rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei, iar actul administrativ fiscal a fost comunicat după 13 luni de la data începerii inspecției fiscale și 16 luni de la data depunerii cererii, se rețin următoarele:

Art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„ (1) Cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare.

(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cererile depuse de contribuabili potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare.

De asemenea, se reține că în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor.

Totodată, se reține faptul că potrivit art.104 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Potrivit acestor prevederi legale, durata efectuării inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni. Prin excepție, în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

De asemenea, se reține faptul că perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conducătorul inspecției fiscale competent putând decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

Având în vedere prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține faptul că termenul de soluționare a cererii de rambursare de 45 de zile, respectiv depășirea perioadei de efectuare a inspecției fiscale,

nu au fost încadrate de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, se reține că termenul de soluționare a cererii de rambursare de 45 de zile, respectiv termenul de efectuare a inspecției fiscale sunt termene de recomandare menite să determine celeritatea soluționării cererilor de rambursare sau de desfășurare a inspecției fiscale și nu unul de decădere.

Totodată, analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea are sedii secundare, astfel că durata efectuării inspecției fiscale poate fi de **6 luni** în conformitate cu prevederile art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, se reține faptul că inspecția fiscală s-a efectuat în cadrul perioadei de 6 luni prevăzută legal, respectiv în perioada:21.01.2010-27.05.2010.

Totodată, se reține faptul că în urma discuției finale avute cu contribuabilul la data de **26.05.2010**, contribuabilul și-a exprimat un punct de vedere diferit față de cel stabilit de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și că „reprezentanții legali ai SC .X. SRL au solicitat verbal un termen în vederea formulării obiecțiilor referitoare la diferențele stabilite”.

De asemenea, se reține faptul că întrucât nici până la data de 02.08.2010 reprezentanții legali ai SC .X. SRL nu au prezentat în scris un punct de vedere referitor la diferențele stabilite, organele de inspecție fiscală au înaintat contribuabilului cu adresa nr. I .X./**02.08.2010** un dosar cu 52 de pagini ce cuprindea sinteza constatărilor inspecției fiscale și anexele privind sumele stabilite suplimentar, accesoriile aferente cu modul de calcul al acestora, precum și motivul și temeiul de drept al acestora. Prin aceeași adresă s-a comunicat societății posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.

Cu adresa nr..X./**16.08.2010**, societatea a depus la organele de inspecție fiscală punctul de vedere față de constatările din cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că urmare formulării punctului de vedere, prin adresa nr.I .X./**18.08.2010** organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților legali ai contribuabilului anexarea documentației necesare justificării fiecărei sume în parte.

SC .X. SRL prin adresa nr..X./27.08.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./**30.08.2010**, a solicitat datorită volumului mare de documente prezența organelor de inspecție fiscală la sediu societății.

În perioada **08-19 noiembrie 2010**, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății în vederea verificării documentelor care au stat la baza susținerii punctului de vedere al contribuabilului.

Urmare verificării efectuate s-a constatat că reprezentanții legali ai SC .X. SRL au prezentat în susținere alte jurnale de cumpărări și vânzări decât cele prezentate în timpul efectuării inspecției fiscale.

Având în vedere situația dată, organele de inspecție fiscală au solicitat argumentarea diferenței dintre cele două jurnale de cumpărări și vânzări (vechi și noi) prin enumerarea și prezentarea în original a fiecărui document cu care au fost completate jurnalele de cumpărări și vânzări vechi după care s-a efectuat inspecție fiscală.

Prin adresa nr..X./09.12.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./10.12.2010, SC .X. SRL a înaintat documente justificative în completarea punctului de vedere.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au refăcut situația debitelor stabilite inițial.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat durata de efectuare a inspecției fiscale de 6 luni. De asemenea, se reține faptul că prelungirea inspecției fiscale s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.70 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare **informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei**, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate”*,

întrucât în speță, informațiile suplimentare au apărut tocmai ca urmare a formulării de către societate a unui punct de vedere și depunerii de documente suplimentare față de cele prezentate în timpul inspecției fiscale efectuate în perioada 21.01.2010-27.05.2010.

Prin urmare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală au depășit durata inspecției fiscale.

3) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „organul de control nu a folosit toate mijloacele de probă prevăzute de art.49 Cod procedură fiscală, renunțând la solicitarea de informații din partea altor persoane cu care subscria are sau a avut raporturi economice sau juridice și la solicitarea de expertize, mărginindu-se la folosirea înscrisurilor, iar în acest fel de la început s-a denaturat rezultatul inspecției”, fapt pentru care decizia

nu a fost motivată de probe suficiente sau pertinente în cauză, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Potrivit art.49 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ **Mijloace de probă**

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal poate proceda : fie la solicitarea de informații“ de orice fel“ din partea contribuabililor și a altor persoane, fie la solicitarea de expertize, fie la folosirea de înscrisuri sau efectuarea de cercetări la fața locului, dispozițiile art.49 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare fiind dispoziții potestative și nu imperative, astfel că mijloacele de probă sunt alese de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că pentru determinarea situației de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat în scris societății, conform prevederilor art.56 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: facturi, contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale care să justifice efectuarea serviciilor, balanțe de verificare lunare, jurnalele pentru cumpărări și vânzări (semnate și ștampilate) aferente perioadei 01.10.2004-30.09.2009.

De asemenea, se reține că prin adresa nr. I .X./08.02.2010 organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției de Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor, informații privind importurile efectuate de contribuabil în perioada 01.10.2004-30.09.2009, iar pentru confirmarea realității și a stadiului investiției executate de SC .X. SRL la obiectivul din comuna .X., jud. .X., Str. X nr.X, organele de inspecție fiscală au solicitat o cercetare la fața locului.

Mai mult, se reține faptul că urmare formulării punctului de vedere, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății în vederea verificării documentelor care au stat la baza susținerii punctului de vedere.

Totodată, potrivit prevederilor art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

De asemenea, potrivit art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind **Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Iar potrivit art.65 din același act normativ:

“ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul avea obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri, care constituie probe la stabilirea bazei de impunere și totodată, are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au întreprins demersurile necesare în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, astfel că nu poate fi reținut argumentul că decizia de impunere nu este motivată de probe suficiente și pertinente în cauză.

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că excepțiile și argumentele invocate de societate nu sunt de natură a atrage nulitatea titlului de creanță contestat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației formulată de SC .X. SRL.

4) În ceea ce privește soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./23.10.2009, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** din care taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei** - **Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care argumentele și documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, la data de 23.10.2009, SC .X. SRL a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii **septembrie 2009**, înregistrat la această direcție sub nr..X., prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că există necorelări între datele înscrise în deconturile de TVA , balanțe de verificare și jurnale de cumpărări și vânzări pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea de contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să justifice efectuarea serviciilor, balanțe de verificare lunare și jurnalele de cumpărări și vânzări, documentele originale ale unor documente aflate la societate în copie, documentele orginale, constatate lipsă la contribuabil și înregistrate în jurnalele de cumpărări.

Având în vedere documentele prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, din care taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei**.

În drept, art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

De asemenea, se reține că inspecția fiscală are ca atribuții constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse precum și sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de

măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor mai sus menționate, organul de inspecție fiscală procedează la: examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz, solicitarea de informații de la terți, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora, verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile, dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii, efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a) și aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. I .X./09.02.2011, se reține faptul că la data de 23.10.2009, SC .X. SRL a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii **septembrie 2009**, înregistrat la această direcție sub nr..X., prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă de .X. lei .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că există necorelări între datele înscrise în deconturile de TVA , balanțe de verificare și jurnale de cumpărări și vânzări pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății cu adresele nr..X./05.02.2010, nr..X./12.02.2010, nr..X./18.02.2010, nr..X./23.02.2010, nr..X./26.04.2010 și nr..X./09.04.2010, prezentarea de contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să justifice efectuarea serviciilor, balanțe de verificare lunare și jurnalele de cumpărări și vânzări, documentele originale ale unor documente aflate la societate în copie, documentele originale, constatate lipsă la contribuabil și înregistrate în jurnalele de cumpărări.

Având în vedere documentele prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere Anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală intitulată „Situația diferențelor constatate la TVA deductibilă în perioada 01.10.2004-30.09.2010”, că societatea nu justifică la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, constituită din: TVA în sumă de **.X. lei** aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări, dar care fizic nu existau în documentele prezentate de contribuabil pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, TVA în sumă de **.X. lei** aferentă

documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări în baza unor copii, pentru care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentul original, TVA în sumă de **.X. lei** aferentă documentelor înregistrate în jurnale de cumpărări reprezentând chirii achitate pentru imobile care nu au fost înregistrate în patrimoniul contribuabilului și care nu au fost declarate ca puncte de lucru sau sedii secundare, TVA în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor prestate de diverși furnizori înregistrate în jurnale de cumpărări și pentru care aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente prin care să justifice dreptul de deducere, TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA înregistrată eronat, aferentă documentelor din jurnalele de cumpărări, TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA înregistrată de două ori pentru același document original.

Astfel, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere **pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă documentelor înregistrate în jurnale de cumpărări dar care nu existau în documentele prezentate de contribuabil, pentru TVA aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări în baza unor copii xerox, pentru care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentul original**, pentru TVA aferentă documentelor înregistrate în jurnale de cumpărări reprezentând chirii achitate pentru imobile care nu au fost înregistrate în patrimoniul contribuabilului și care nu au fost declarate ca puncte de lucru, pentru TVA aferentă serviciilor prestate de diverși furnizori înregistrate în jurnale de cumpărări și pentru care acesta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente prin care să justifice dreptul de deducere, pentru TVA „înregistrată eronat”, aferentă documentelor din jurnalele de cumpărări și pentru TVA reprezentând TVA înregistrată de două ori pentru același document original.

Totodată, având în vedere Anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală intitulată „Situția diferențelor TVA de rambursat”, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, constituită din: TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale **emise și neînregistrate în jurnalele de vânzări**, deconturile de TVA și în balanțele de verificare ale perioadei – Anexa nr.X, TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă anului 2007, înregistrată în jurnalele de cumpărări, pentru lucrări de amenajări interioare și reparații, pentru care societatea avea obligația să aplice măsurile de simplificare, prevăzute la art.160 alin.2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând **TVA aferentă facturilor fiscale emise pentru care nu s-a prezentat niciunul din cele trei exemplare ale facturilor fiscale prezentate în Anexa nr.X , în cazul în care acestea ar fi fost anulate.**

Astfel, având în vedere și Anexa nr.11 „Situția diferențelor la TVA colectată” și Anexa nr.X „Facturi emise, estimate, care nu au fost găsite” la

Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată pentru **facturi emise de SC .X. SRL și neînregistrate în jurnalele de vânzări, deconturile de TVA și în balanțele de verificare precum și pentru facturi fiscale emise de societate și pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciunul din cele trei exemplare menționate în Anexa nr.X.**

Potrivit Anexei nr.X la Raportul de inspecție fiscală intitulată „Facturi emise, estimate, care nu au fost găsite”, SC .X. SRL **nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciunul din cele trei exemplare pentru un număr de X facturi emise în perioada octombrie 2004 – iulie 2009.**

De asemenea, se reține faptul că, întrucât societatea nu a prezentat niciunul din cele trei exemplare ale facturilor fiscale menționate în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat acesteia, în conformitate cu art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr..X./22.03.2010, facturile emise de SC .X. SRL, care nu se regăsesc în jurnalele de vânzări și nici în documentele primare aferente perioadei 01.01.2008 - 30.09.2009.

Se reține faptul că prin adresa nr..X./24.03.2010, Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație privind facturile solicitate, potrivit căreia un număr de **Xfacturi au fost anulate, X facturi au fost omise a fi înregistrate în jurnalele de vânzări și evidențele contabile, X facturi nu au fost folosite iar un număr de X de facturi nu au fost găsite.**

De asemenea, se reține faptul că prin adresa nr..X./01.04.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat societății facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special aferente perioadei 01.10.2006-31.12.2007.

Prin adresa nr..X./07.04.2010, Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație privind facturile solicitate, potrivit căreia un număr de **X facturi au fost anulate, X facturi au fost omise a fi înregistrate în jurnalele de vânzări și evidențele contabile, X facturi nu au fost folosite iar un număr de X de facturi nu au fost găsite.**

Se reține faptul că prin adresa nr.l .X./14.04.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat societății facturile fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special de la numărul .X.-.X..

Prin adresa nr..X./22.04.2010, Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală societatea a precizat faptul că **facturile de la numărul .X.-.X. nu au fost găsite fizic.**

Se reține faptul că prin adresa nr. I .X./13.05.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea facturilor fiscale cu regim special achiziționate conform evidențelor documentelor cu regim special aferente perioadei 01.10.2004-30.09.2006.

Prin adresa nr. X./17.05.2010, Anexa nr. X la Raportul de inspecție fiscală, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație privind facturile solicitate, potrivit căreia un număr de **X facturi au fost anulate, X factură a fost omisă a fi înregistrată în jurnalul de vânzări și evidențele contabile și fiscale iar un număr de X facturi nu au fost găsite.**

Totodată, din analiza dosarului cauzei se reține faptul că la data de 26.05.2010 a avut loc discuția finală privind aspectele consemnate în Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține faptul că întrucât până la data de 02.08.2010 societatea nu a prezentat în scris un punct de vedere referitor la diferențele stabilite, cu adresa nr. I .X./02.08.2010 organele de inspecție fiscală au înaintat acesteia, în vederea exprimării unui punct de vedere, dosarul cu 52 de pagini ce cuprinde sinteza constatărilor inspecției fiscale și anexele privind sumele stabilite suplimentar, accesoriile aferente modului de calcul al acestora, precum și motivul și temeiul de drept al acestora.

Prin adresa nr. X./16.08.2010, societatea a înaintat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. un punct de vedere prin care a solicitat ca din TVA neacceptată la deducere prin Raportul de inspecție fiscală să se acorde drept de deducere pentru suma de .X. lei compusă din: TVA în sumă de .X. lei aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări, dar care fizic nu existau în documentele prezentate de contribuabil pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, TVA în sumă de .X. lei aferentă documentelor înregistrate în jurnalele de cumpărări în baza unor copii, pentru care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentul original, TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate de diverși furnizori înregistrate în jurnale de cumpărări și pentru care acesta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente prin care să justifice dreptul de deducere și TVA în sumă de .X. lei reprezentând TVA înregistrată eronat, aferentă documentelor din jurnalele de cumpărări.

Totodată, societatea solicită să nu se accepte la deducere suma de .X. lei compusă din: TVA în sumă de .X. lei aferentă documentelor înregistrate în jurnale de cumpărări reprezentând chirii achitate pentru imobile care nu au fost înregistrate în patrimoniul contribuabilului și care nu au fost declarate ca puncte de lucru, TVA în sumă de .X. lei reprezentând TVA aferentă anului 2007, înregistrată în jurnalele de cumpărări, pentru lucrări de amenajări interioare și reparații, pentru care societatea avea obligația să aplice măsurile

de simplificare, prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând TVA înregistrată de două ori pentru același document original, fiind **„corect stabilită de control”**.

De asemenea, prin aceeași adresă societatea solicită ca din taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală „să se estimeze suma de .X. ron, restul de .X. ron se regăsește în TVA colectată înregistrată în jurnalele de vânzări ale perioadei”.

Prin aceeași adresă societatea precizează că este de acord ca suma de .X. lei compusă din: suma de **.X. lei, pentru care a solicitat neacordarea dreptului de deducere, suma de .X. lei, reprezentând TVA colectată estimată și suma de .X. lei reprezentând conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală „TVA de rambursat la data de 30.09.2004 care a fost prescrisă conform prevederilor art.91 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările și completările ulterioare”** să nu fie acceptată la rambursare.

Prin adresa nr.I .X./18.08.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților legali ai contribuabilului anexarea documentației necesare justificării fiecărei sume în parte.

SC .X. SRL prin adresa nr..X./27.08.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr..X./30.08.2010, a solicitat datorită volumului mare de documente prezența organelor de inspecție fiscală la sediul societății.

În perioada 08-19 septembrie 2010, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății în vederea verificării documentelor care au stat la baza susținerii punctului de vedere al contribuabilului.

Urmare verificării efectuate s-a constatat că reprezentanții legali ai SC .X. SRL **au prezentat în susținere alte jurnale de cumpărări și vânzări decât cele prezentate în timpul efectuării inspecției fiscale.**

Având în vedere situația dată, organele de inspecție fiscală au solicitat societății argumentarea **diferenței dintre cele două jurnale de cumpărări și vânzări (vechi și noi) prin enumerarea și prezentarea în original a fiecărui document cu care au fost completate jurnalele de cumpărări și vânzări vechi după care s-a efectuat inspecția fiscală.**

Din verificarea documentelor prezentate de societate în vederea justificării diferențelor de TVA deductibile dintre jurnalele de cumpărări vechi și noi, respectiv Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe, astfel:

-nu au fost prezentate toate documentele enumerate în Anexa X, invocate în vederea justificării diferențelor dintre jurnalele de cumpărări vechi și noi, motiv pentru care s-a acceptat la deducere doar TVA aferentă documentelor prezentate;

-nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă documentelor prezentate pentru care a fost acordat inițial dreptul de deducere în jurnalele de cumpărări vechi, așa cum au fost prezentate în Anexa nr.X.

-nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în lunile în care totalul TVA deductibilă aferentă jurnalelor de cumpărare noi, refăcute, este mai mic decât totalul TVA deductibilă aferentă jurnalelor de cumpărare vechi, rezultând astfel o diferență negativă chiar dacă contribuabilul a prezentat documente.

Totodată, pentru documentele prezentate și acceptate la deducere organele de inspecție fiscală au întocmit Anexa nr.X.

Având în vedere cele mai sus constatate, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că din totalul sumei de **.X. lei solicitată la deducere de societate, aceasta a enumerat în Anexa nr.X documente cu TVA în sumă de .X. lei și a prezentat organelor de inspecție fiscală documente cu TVA în sumă de .X. lei, sumă care a fost corectată cu diferența negativă dintre cele două jurnale de cumpărări (vechi și noi).**

Astfel, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, TVA deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală înaintea formulării punctului de vedere în sumă de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei, rezultând TVA deductibilă recalculată, după analiza punctului de vedere, în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA colectată, reprezentanții legali ai SC .X. SRL, prin adresa nr.X./09.12.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr.X./10.12.2010 a înaintat documente justificative în completarea punctului de vedere.

Urmare verificării efectuate în vederea justificării diferențelor de TVA deductibile, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentanții legali ai societății au prezentat documente referitoare la :

-situații de lucrări care nu au fost anexate facturilor fiscale și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere;

-exemplarul original al facturilor fiscale prezentate în copie la data verificării și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere;

-exemplarul original al facturilor fiscale lipsă la data verificării și pentru care TVA nu s-a acceptat la deducere.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au refăcut situația debitelor stabilite inițial ca TVA deductibilă în sumă de .X.

lei, conform Anexei X, stabilind TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei conform Anexei X bis și TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

De asemenea, din analiza documentației prezentate de reprezentanții legali ai SC .X. SRL în urma adresei nr../16.08.2010 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr../16.08.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit ca diferență de plată suma de .X. lei, conform Anexei nr.X.

Astfel, după analiza punctului de vedere formulat de societate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (Anexa nr.X), din care:

- TVA neacceptată la deducere inițial conform Anexei nr.X în sumă de .X. lei
- TVA acceptată la deducere conform Anexei nr.X bis în sumă de .X. lei
- TVA neacceptată la deducere conform Anexei nr.X în sumă de .X. lei

Referitor la TVA colectată, reprezentanții legali ai societății, prin adresa nr../29.11.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr../29.11.2010, au transmis în completarea punctului de vedere facturi fiscale care au fost estimate de organele de inspecție fiscală datorită faptului că acestea nu au fost găsite (conform declarațiilor și notelor explicative ale administratorului anexate).

Urmare verificării facturilor fiscale prezentate organele de inspecție fiscale au constatat faptul că dintr-un număr de X de facturi, factura nr../X. nu a fost anexată și prin urmare nu a fost luată în calcul.

Pentru cele X de facturi fiscale prezentate, organele de inspecție fiscală au recalculat TVA colectată în sensul diminuării TVA colectată estimată cu TVA colectată înscrisă în facturi, conform Anexei nr.X.

Astfel, pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit, după analiza punctului de vedere, o TVA colectată recalculată în sumă de .X. lei. (Anexa nr.X)

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA de rambursat la sfârșitul lunii septembrie 2004, organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă este prescrisă având în vedere prevederile art.91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă a fost solicitată în plus de contribuabil ca urmare a unui calcul eronat.

Astfel, în urma analizării punctului de vedere formulat de societate împotriva constatărilor inspecției fiscale efectuate în perioada 21.01.2010 - 30.09.2009, a documentelor prezentate de societate și a verificărilor efectuate la sediul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în urma inspecției fiscale rezultă diferențe de plată suplimentare în sumă de .X. lei care au fost diminuate cu TVA solicitată la rambursare de contribuabil în sumă de .X. lei, stabilindu-se astfel TVA rămasă de plată în sumă de .X. lei.

Ca urmare a celor constatate a fost emisă de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. Decizia de impunere nr..X./14.02.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, prin care s-a stabilit TVA suplimentară de plată constituită din diferența în sumă de .X. lei neacceptată la deducere, diferența în sumă de .X. lei colectată suplimentar, suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat aferentă lunii septembrie 2004, care s-a prescris conform art.91 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat solicitată în plus de societate ca urmare a unui calcul eronat.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA au fost stabilite în sarcina societății tocmai ca urmare a faptului că societatea nu s-a conformat solicitărilor organelor de inspecție fiscală de a prezenta facturile înregistrate în jurnalele de cumpărări și care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, de a prezenta originalul unor facturi sau vreunul din cele trei exemplare ale facturilor prezentate în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea nu a depus la dosarul cauzei documente care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul societății că „a pus la dispoziția inspectorilor de specialitate toate documentele solicitate, atât la fața locului, cât și prin adrese succesive de însoțire”, cu atât mai mult cu cât din situațiile depuse de societate a rezultat, așa cum s-a menționat mai sus, că o parte din facturi nu au fost găsite.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia au fost „depuse toate facturile înregistrate în jurnalele de vânzări cu excepția a 2 dintre ele” acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că TVA colectată de organele de inspecție fiscală este aferentă facturilor fiscale emise și neînregistrate în jurnalele de vânzări, deconturile de TVA și balanțele de verificare aferente perioadei, precum și facturilor emise

pentru care nu s-a prezentat niciunul din cele trei exemplare ale facturilor fiscale prezentate în Anexa nr.X.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia importurile au fost confirmate de organele vamale pentru întreaga perioadă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia pentru prestările de servicii au fost prezentate deconturile de situații de lucrări, „măsura dispusă nefiind justificată nici din acest punct de vedere”, se rețin următoarele:

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține că, datorită necorelării datelor înscrise în deconturile de TVA, balanțele de verificare și jurnalele de cumpărări pentru perioada 01.10.2004-30.09.2009, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prin Notele de solicitare nr..X./05.02.2010, nr..X./12.02.2010 și nr..X./18.02.2010 contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În urma verificării și având în vedere Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de diverși furnizori și înregistrate în jurnalele de cumpărări întrucât societatea nu a prezentat documente prin care să justifice exercitarea dreptului de deducere.

De asemenea, se reține faptul că urmare formulării punctului de vedere diferit de cel al organului de inspecție fiscală, prin adresa nr.I .X./18.08.2010, societatea a depus situații de lucrări doar pentru o parte din serviciile prestate de diverși furnizori, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au recalculat prin Anexa nr.X bis la Raportul de inspecție fiscală, neacordând drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** pentru care societate nu a prezentat documente prin care să justifice dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că societatea a depus situații de lucrări doar pentru o parte din serviciile prestate de diverși furnizori, documente care au fost avute în vedere la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de societate cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu a prezentat documente.

Prin urmare, întrucât din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a prezentat documente doar pentru o parte din serviciile prestate de diverși furnizori, precum și faptul că aceasta nu a depus la dosarul cauzei documente care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscale, nu poate fi reținut argumentul formulat de SC .X. SRL potrivit căruia „pentru prestările de servicii, au fost prezentate deconturile de situații de lucrări, [...]”.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia prevederile art.146 alin.(2) din Codul fiscal au fost aplicate de organele de inspecție fiscală trunchiat, întrucât pe perioada 01.10.2004-30.09.2009 articolul nu a avut același conținut iar justificarea dreptului de deducere putea fi demonstrată și cu alte documente , se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din același act normativ, în forma aplicabilă în perioada 01.10.2004-31.12.2006:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]”

În perioada 01.01.2007-30.09.2009 prevederile legale privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere se regăsesc la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru bunurile care i-au fost ori urmează să îi fie prestate, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Astfel, se reține că pe întreaga perioadă supusă verificării 01.10.2004-30.09.2009, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale.

Astfel, chiar dacă organele de inspecție fiscală au dat ca temei de drept dispozițiile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din analiza prevederilor legale mai sus menționate, se reține că atât prin art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.10.2004-31.12.2006, cât și prin art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere de existența facturii ca document justificativ, care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă anului 2007, înregistrată în jurnalele de cumpărări pentru lucrările de amenajări interioare și reparații, pentru care organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal și pentru care SC .X. SRL susține că „temeiul legal nu are legătură cu situația de fapt”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;”

astfel că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod legal prevederile legale mai sus menționate.

În ceea ce privește prevederile art.160 alin.2 lit.c, invocate de către societate, potrivit cărora:

“(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

c) livrarea de bunuri din următoarele categorii: cereale, plante tehnice, legume, fructe, carne, zahăr, făină, pâine și produse de panificație, astfel cum sunt stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că acestea au fost reglementate prin OUG nr.54/23 iunie 2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale iar potrivit art.II din acest act normativ :

„(1) Prevederile art. I pct.3 se aplică începând cu a 10-a zi următoare comunicării de către Consiliul Uniunii Europene a aprobării

derogării pentru aplicarea acestor prevederi, până la data de 31 decembrie 2011. Ministerul Finanțelor Publice va publica pe site-ul său oficial www.mfinante.ro data comunicării de către Consiliul Uniunii Europene a aprobării derogării.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „sumele menționate în raportul de inspecție fiscală nu corespund cu cele definitive stabilite prin decizia de impunere, ele fiind diferite”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că la Capitolul VI „Sinteza constatărilor” din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, pct. A „Obligații fiscale suplimentare”, organele de inspecție fiscală au consemnat că în urma inspecției fiscale au rezultat diferențe suplimentare în sumă de .X. lei care au fost diminuate cu TVA solicitată la rambursare de contribuabil în sumă de .X. lei, stabilindu-se astfel TVA rămasă de plată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, sume care au fost operate conform prevederilor OMFP nr.1046/2007 la pct.2.2.1 din Decizia de impunere nr../14.02.2011 privind „Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare”.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr../14.02.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.I ../09.02.2011 ca urmare a soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr../23.10.2009, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei .

5) Referitor la suma de **.X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitului reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011 se reține faptul că obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de **.X. lei**, sunt constituite din:

-suma de **.X. lei** reprezentând accesorii calculate prin Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală pentru „diferențele de plată rezultate în urma comparării datelor din jurnalele de vânzări și cumpărări cu cele din deconturile de TVA”,

- suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** calculate prin Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele mai sus menționate, faptul că în sarcina contestatarei a fost reținut debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** stabilită și rămasă de plată ca urmare a diminuării diferențelor de plată stabilite suplimentar în sumă de **.X. lei** cu TVA solicitată la rambursare în sumă de **.X. lei**, faptul că prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și **accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

6. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.I .X./09.02.2011, **cauza supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materială 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 și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.**

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. I .X./09.02.2011 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspectie fiscala nr.I .X./09.02.2011, organele de inspectie fiscala au dispus societății efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” pentru suma de **.X. lei** și înregistrarea în decontul de TVA aferent lunii în care inspecția fiscală se finalizează, la rândurile de regularizări.

In drept, potrivit art.205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

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

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

iar potrivit art.206 alin.(2) din același act normativ:

“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, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

„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.”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa X Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", 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.”

Intrucât măsurile stabilite în sarcina **SC .X. SRL** prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.I.X./09.02.2011 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatarei și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 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”

coroborat cu pct. 5.3. din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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 capat de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență solutionare, Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. in calitate de organ emitent al dispoziției de masuri contestate.

Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art.209 alin.(2), art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 5.3, pct.11.1 lit.a) 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./14.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.l .X./09.02.2011 ca urmare a soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./23.10.2009, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, din care taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei** pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **.X. lei**.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de **SC .X. SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. X./09.02.2011 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X

X