



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 01 din2011

Privind: soluționarea contestației formulată de **SC SRL** cu sediul în, jud.Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. /2010

Prin contestația depusă de **SC SRL** cu sediul în, jud.Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. /2010, petiționara contestă - prin SRL în calitate de consultant fiscal - măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. /2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR /2010, precum și a Procesului verbal încheiat la data de2010.

În vederea soluționării cauzei, organul de revizuire a transmis cu Adresa nr. /2010 organelor abilitate contestația în cauză, în vederea întocmirii și transmiterii dosarului contestației, împreună cu referatul privind propunerile de soluționare, în baza dispozițiilor pct.3.1.-3.4. ale Ordinului nr.519 din 27.sept.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu precizarea că potrivit dispozițiilor legale în materie precizate anterior, referatul cu propunerile de soluționare va face referire la *îndeplinirea condițiilor de procedură*, instituirea măsurilor asigurătorii sau sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, precum și propuneri de soluționare a contestației, *având în vedere toate argumentele* și documentele contestatorului anexate cererii.În urma revenirii în baza Adresei nr. /2010, Activitatea de Inspecție Fiscală s-a conformat dispozițiile legale în materie, potrivit Adresei nr. /2010.

De asemenea, prin Adresa nr. /2010, în baza dispozițiilor art.18 alin.2) și art.206, alin.1), lit.e) ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-a solicitat administratorului firmei petiționare completarea dosarului contestației - înregistrată la DGFP Teleorman sub nr. /2010, depusă prin consultantul fiscal SC SRL -, cu actul de împuternicire, *în original sau în copie legalizată*, și care să cuprindă *limitele împuternicirii*.

Prin Adresa nr. /2010 – înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr. /2010 -, au fost duse la îndeplinire dispozițiile legale în cauză.

Suma contestată, este la nivelul valorii totale de lei și reprezintă:

- lei taxă pe valoarea adăugată aferentă;
- lei majorări de întârziere.

Organul de revizuire constatând îndeplinirea condițiilor procedurale de contestare - prevăzute de dispozițiile titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală -, s-a trecut la soluționarea cererii, aceasta având ca obiect creanțe fiscale.

I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010, precum și a Procesului verbal încheiat la data de2010, susținând cele ce urmează:

În urma inspecției fiscale întreprinse asupra perioadei2005-.....2010, au fost constatate obligații fiscale suplimentare, în urma majorării bazei de impozitare a TVA cu suma de lei (în raport cu care s-a determinat o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în cuantum de lei), având drept consecință și stabilirea de majorări de întârziere aferente de lei, față de care este în fapt îndreptată cererea, având în vedere considerentele de mai jos:

A. Referitor la neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă consumului de furaje

Sesizează asupra faptului că a depus la organul fiscal teritorial - Administrația Finanțelor Publice -, sub nr./.....2010, Decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune DA aferent lunii iunie 2010, pentru suma de lei.

În vederea soluționării Decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, s-a procedat la verificarea *întregii evidențe financiar-contabile a societății cu privire la taxa pe valoarea adăugată*, ocazie cu care au fost încheiate actele administrative atacate.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală - pagina nr.3 - rezultă că în mod eronat nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor cu furajele în sumă de lei astfel:

- în perioada2008-.....2008: lei;
- în perioada2009-.....2009: lei;
- în perioada2010-.....2010: lei.

În susținere se menționează că cele două Avize de expediție Seria FLUX nr./.....2008 (Anexa nr.1) și Seria FLUX nr./.....2008 (Anexa nr.2) au fost întocmite de către SC SRL în vederea *mutării* animalelor în locația fermei, proprietatea societății SC SRL, *ca obiectiv a unei înțelegeri privind cumpărarea acestora de către SC SRL*. În acest scop a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare (Anexa 3) din data de2008, din care rezultă că SC SRL având ca administrator pe urma să achiziționeze de la SC SRL, al carei administrator este tot, următoarele active în valoare de lei:

- terenul Fermei de vaci de lapte, județul Teleorman;
- grajdurile Fermei de vaci de lapte
- animalele, inclusiv cota de lapte, echipamentele, utilajele etc.

Se precizează faptul că acționarul majoritar al SC SRL, din data de2008, potrivit certificatului constatator, este SC SRL, prin achiziția a 51% din părțile sociale, însă Contractul de vânzare-cumpărare nu a mai fost pus în aplicare din cauza litigiilor apărute cu privire la faptul ca bunurile SC SRL erau gajate la BCR și că d-l administrator la SC SRL, nu a prezentat în cadrul AGA Raportul privind situațiile financiar-contabile ale societății, solicitate prin Procesul verbal din data de2008 (Anexa 4).

Întrucât, în perioada respectivă, contestatoarea susține că se confrunta cu o problemă acută privind adăpostul și întreținerea efectivului de animale, s-a luat hotărârea ca acestea să fie *mutate* în saivanele de la aparținând SC SRL, în urma unei unei

înțelegeri numită VARIANTA ACCEPTATĂ (Anexa 5), semnată de către reprezentanții societății mai sus menționate și de către cei ai SC SRL la data de2008.

Cu privire la întocmirea celor doua Avize de expediție din data de2008, se precizează că *s-a urmărit numai mutarea animalelor și furajelor în cadrul locațiilor de mai sus, și nicidecum vânzarea acestora către SC SRL, ele nefăcând obiectul unei tranzacții comerciale; au fost lăsate doar în întreținere și exploatare, urmând ca prestatorul SC SRL să factureze contravaloarea serviciului efectuat.*

Se arată că potrivit evidenței financiar-contabile (Balanțe de verificare, Bilanțurile contabile la2008 și la2008 (Anexa 6), rezultă că *animalele sunt în continuare proprietatea SC SRL, fiind înregistrate în conturile 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și păsări" și respectiv 361 "Animale și păsări".*

Susține faptul că și din cuprinsul Procesului-verbal încheiat la data de2008, cu ocazia întrunirii asociațiilor SC SRL în vederea "*analizării activității societății și propuneri pentru îmbunătățirea acesteia*", se poate observa că "asociații prezenți sunt de acord cu:

- întocmirea a doua contracte de încredințare spre îngrijire (prestare de servicii) a animalelor între SC SRL și SC SRL, precum și contract între SC SRL și SC SRL, iar

- până la data de2008 vor fi puse la dispoziția asociațiilor documentele date și informațiile referitoare la activitatea SC SRL până la2010"(Anexa 7).

Se precizează faptul că la întocmirea celor două Avize (Anexa 1, Anexa 2) cu menționarea la rubrica cumpărător a SC SRL și nu a SC SRL, s-a avut în vedere faptul că societatea SRL are sediul social declarat în spațiile SC SRL din sos.- km.3, și, în al doilea rând, distanța destul de mare dintre cele două locații (aproximativ 25 km.), unde *nu de puține ori Garda financiară sau Poliția economică confiscă animale vii pe timpul transportului, tocmai din lipsa documentelor de însoțire a mărfii.*

Opinează și asupra faptului că normele legale în vigoare prevăd că nu în toate cazurile, în care se întocmește Avizul de însoțire a mărfii, este obligatorie și emiterea facturii.

Subliniază că potrivit OMF nr.1850/2004, formularul Aviz de însoțire a mărfii se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale societății cum ar fi:

- în cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, Avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură";

- pe Avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți";

- în celelalte situații decât cele prevăzute mai sus, se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit Avizul de însoțire a mărfii și nu factură.

Precizează că potrivit OMF nr.1850/2004 (în vigoare la acea perioadă), avizul este documentul de însoțire a mărfii pe timpul transportului și servește ca :

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;

Se acceptă faptul că s-a omis înscrierea pe AVIZ a mențiunii NU SE FACTUREAZĂ, însă această faptă reprezintă o încălcare a normelor legale care putea fi sancționată cu amendă contravențională, potrivit art. 41 din Legea contabilității nr.82/1991. În aceste condiții, interpretarea organelor de inspecție fiscală că această operațiune este asimilată unei livrări de bunuri, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor de formă a unui document, este apreciată ca fiind abuzivă și cotrără dreptului comunitar.

Se susține că animalele și furajele, dacă ar fi fost livrate, ar fi fost înregistrate în gestiunea SC SRL, și nu ar mai fi rămas în continuare în patrimoniul SC SRL. Transportate în locația, animalele au rămas în îngrijirea d-lui având calitatea de administrator al SC SRL.

Sesizează cu privire la faptul că acesta a ignorat în mod deliberat înțelegerea încheiate între părți, **începând să înstrăineze activele societății**, în intenția ca aceasta să intre în insolvență, cu consecințe asupra drepturilor creditorilor și beneficiarilor prestației.

Se face trimitere la Raportul de expertiză atașat la Cererea de angajare nr./.....2010 a răspunderii patrimoniale a administratorului, întocmită de lichidatorul numit ca urmare a intrării în insolvență a SC SRL, înaintată Tribunalului Teleorman, din care rezultă - se citează din document -:

la inventarierea patrimoniului în vederea sigilării bunurilor din averea debitoare pe care . administratorul statutar le-a avut în grijă și păstrare, acestea nu au existat faptic la sediul societății și nici nu s-a indicat un loc unde ar putea fi depozitate. (Anexa 8).

Autoarea cererii, precizează că atât telefonic și verbal, cât și prin Adresa nr./.....2009 (Anexa 9) a solicitat SC SRL, respectiv d-lui, să factureze contravaloarea prestației reprezentând îngrijirea și furajarea animalelor după data de2008, fiind refuzată pe motivul că *s-ar încărca cu TVA și impozit pe profit de plată.*

În acest context, petenta a depus Sesizarea penală (Anexa 10), înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman sub nr./.....2010, reclamând grave prejudicii aduse de administratorul SC SRL, prin însușirea unor bunuri (animale) care sunt proprietatea SC SRL. Cu precizarea că și la SC SRL – cu același asociat majoritar și administrator -, bunurile sunt înstăinite în același mod, firma intrând în insolvență.

Așa fiind, neadmiterea dreptului de deducere a taxei în sumă de lei, aferentă furajelor *trecute* în consum, este apreciată ca fiind neîntemeiată, întrucât, în condițiile în care organele de inspecție fiscală ar fi analizat intrările de astfel de produse după data de2008, ar fi constatat cu certitudine că, cu excepția facturilor nr./.....2008 (Anexa 11), respectiv nr./.....2008 (Anexa 12), emise de către SC SRL, aferente unui contract din2007, societatea nu a mai achiziționat astfel de produse.

Opinează că furajele date în consum în anii 2008, 2009 și 2010, în valoare de lei, sunt din stocul celor care au fost *mutate* la SC SRL odata cu animalele la2008.

Sunt prezentate consumurile de furaje pentru capete vaci adulte transferate cu Avizul de expedite din2008:

-furaj concentrat (sau furaj complet în funcție de stoc) - kg/cap zi;

-tărâțe grâu – kg/cap/zi;

-fân lucemă - kg /cap/zi;

Martie 2008: capete x 11 zile = zile furajate;

Aprilie 2008: capete x 30 zile = zile furajate;

Mai 2008: capete x 31 zile = zile furajate;

Iunie 2008: capete x 15 zile = zile furajate;

Iunie 2008: capete x 15 zile = zile furajate;

Iulie 2008: capete x 20 zile = zile furajate;

Iulie 2008: capete x 11 zile = zile furajate;

TOTAL = zile furajate

Consum rezultat pe fiecare sortiment de furaje:

-furaj concentrat (furaj complet): zile x kg/cap/zi = kg;

-tărâțe grâu : zile x kg/cap/zi = kg;

-fân lucernă : zile x kg/cap/zi = kg.

Se recunoaște că nu se putea trece în consum (pe cheltuieli) la 2009 și respectiv 2010 un furaj care s-ar fi consumat la SC SRL până la septembrie-octombrie 2008, însă conducerea SC SRL a luat aceasta hotărâre pe motivul că *societatea înregistra o pierdere foarte mare la 2008 și în cazul în care s-ar fi trecut pe cheltuieli toată cantitatea, pierderea ar fi fost și mai mare.*

Se susține că acesta este adevăratul motiv pentru care cantitatea de furaje mutate la SC SRL au fost înregistrate pe cheltuieli pe parcursul mai multor ani, astfel încât bugetul de stat nu a fost prejudiciat, ci dimpotrivă.

Referitor la constatările cu privire la neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu furajele date în consum, se precizează că organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli care nu sunt utilizate, "în interesul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, așa cum rezultă din art.145, alin.2, lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând TVA aferent acestor cheltuieli în suma de lei ca nedeductibil fiscal (..... lei * 19%=..... lei)".

Se mai argumentează că din analiza Jurnalului de cumpărări rezultă că nu în toate cazurile petiționara a achiziționat pe bază de factură furaje, fiind și cazuri în care acestea s-au cumpărat în baza Borderourilor de achiziție de la persoane fizice (Anexa 13), fără a se beneficia de dreptul de deducere a taxei. De aceste înregistrări organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, introducând în calculul taxei nedeductibile și taxa pentru care societatea nu a beneficiat de deducere.

SC SRL nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală întrucât exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data achiziționării furajelor pe baza facturilor emise de furnizori și înregistrării acestora în contabilitatea firmei și nu la data trecerii acestora pe cheltuieli, dreptul de deducere fiind aferent achizițiilor și nu cheltuielilor, așa cum în mod eronat s-a constatat.

În susținere, se face trimitere la prevederile art. 145, alin. (2) din Codul fiscal:

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

a) operațiuni taxabile;

Se concluzionează că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii, orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoare adăugată, trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În plus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de la art.146 alin (1), litera 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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

Se precizează că SC SRL poate face oricând dovada că deține documente de proveniență pentru furaje și că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv pentru hrana animalelor încredințate spre îngrijire SC SRL, fapt pentru care solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere și dispunerea admiterii exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în sumă de lei, și a majorărilor aferente calculate de către organele de inspecție fiscală

Se contestă suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar, aferentă sumelor încasate cu titlu de avansuri de la SC SA și a majorărilor de întârziere aferente.

Se subliniază că potrivit Capitolului 3 "Constatări fiscale" al Raportului de inspecție fiscală, referitor la taxa pe valoare adăugată colectată s-a constatat:

1- încasarea unor avansuri de la S.C. S.A. pentru livrări de bunuri materiale pe care nu le-a facturat și pentru care nu a calculat și înregistrat TVA în luna în care le-a încasat, așa cum prevede articolul 134² alin.(2), lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, avansuri restituite în luna imediat următoare, astfel:

a. prin Extrasul de cont din2006 a încasat suma de lei, restituită la data de2006, fără a se colecta TVA în luna septembrie 2006, în sumă de lei (..... x 19/119); stabilindu-se și penalități aferente în sumă de lei; (Anexa 14);

b. prin Extrasul de cont din2008 a încasat suma de lei restituită la data de2008, fără a se colecta TVA în luna august 2008, în sumă de lei (..... x 19/119); stabilindu-se penalități aferente în suma de lei;(Anexa15);

Referitor la cele două avansuri se precizează că **este de acord cu aceste constatări** ale organelor de inspecție fiscală, cu mențiunea că avansul în sumă de lei a fost încasat în2006 și restituit în data de2006, și nu invers, cum se precizează în Raportul de inspecție fiscală. De asemeni, suma de lei a fost încasată pe data de2008 și returnată pe data de2008 (și nu pe data de2008, respectiv2008 cum este menționat în RIF). Majorările de întârziere în sumă de lei și respectiv lei aferente avansurilor de lei și respectiv lei au fost calculate potrivit actelor normative în vigoare.

2- încasarea unor avansuri de la S.C. S.A. pentru livrări de bunuri materiale pe care nu au fost facturate și nu au fost înregistrate integral în contul 419 "Clienți Creditori", și nu s-a colectat și înregistrat TVA, așa cum prevede art. 134² alin.(2), lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, astfel:

a. prin Extrasul de cont din2007, suma de lei, din care în luna 2007 înregistrează doar lei, necolectând TVA în luna 2007 în sumă de lei (..... x 19/119), în luna înregistrând TVA colectat în sumă de lei, diferența de lei cu TVA aferent de lei (..... x 19/119) menținându-se în contul 4111 "Clienți". Totodată organele de control au stabilit penalități aferente în sumă de lei;(Anexa 16);

b. prin Extrasul de cont din2008, suma de lei înregistrată în contul 4111 "Clienți", fără a calcula TVA aferentă în sumă de lei (..... x 19/119); (Anexa 17);

c. prin Extrasul de cont din2008 suma de lei, înregistrată în contul 4111 "Clienți", fără a calcula TVA aferentă în suma de lei (..... x 19/119); (Anexa 18);

d. prin Extrasul de cont din2008 suma de lei, înregistrată în contul 4111 "Clienți", fără a calcula TVA aferentă în sumă de lei (..... x 19/119); (Anexa 19);

e. prin Extrasul de cont din2008 suma de lei înregistrată în contul 4111 "Clienți", fără a calcula TVA aferentă în sumă de lei (..... x 19/119); (Anexa 20);

Față de cele prezentate anterior la punctul **2**, litera **a**, **b**, **c**, **d** și **e** se contestă următoarele:

- Referitor la **punctul 2.lit.a**, suma de lei pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o ca reprezentând un avans pentru livrări de bunuri materiale pentru care nu s-a emis factură și nu s-a înregistrat și colectat taxa, se precizează că suma de lei (..... lei conform Extrasului din2007 și lei conform Extrasului din2007) reprezintă o plată destinată stingerii parțiale a soldului cu valoare de lei existent la data ○de2007, datorat de către S.C. S.A. către S.C. S.R.L. ca urmare a facturilor emise anterior. Se menționează că acesta este motivul pentru care suma în cauză nu a fost înregistrată în contul 419 "Clienți Creditori". Suma de lei reprezintă o încasare de la

..... SA prin compensare în trei cu obligațiile de plată ale SA către SC SRL și ale SC SRL către SRL, reprezentând parțial soldul de lei pe care SC SRL îl datora la acea dată către SC SRL, pentru livrările de lapte.

- În ceea ce privește **punctul 2.lit.b**, suma de lei pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o ca reprezentând un avans pentru livrări de bunuri materiale pentru care nu s-a emis factură și nu s-a înregistrat și colectat taxa, se precizează că suma reprezintă o plată parțială efectuată de către S.C. S.A. din soldul total de lei, existent la data de2008, motiv pentru care suma în cauză nu a fost înregistrată în contul 419 "Clienți Creditori" (Anexa 21).

- Referitor la **punctul 2.lit.b și c**, pentru sumele de lei respectiv lei, pe care organele de inspecție fiscală le consideră ca fiind avansuri pentru livrări de bunuri materiale, se menționează că acestea reprezintă încasări de la clientul S.C. S.A. pentru facturile emise, soldul creanței la data de2008 fiind de lei. Acest lucru este întărit și de extrasele bancare din data de2008 și2008 în care sunt descrise sumele ca reprezentând contravaloarea facturilor de marfă, motiv pentru care suma în cauză nu a fost înregistrată în contul 419 "Clienți Creditori".

- Referitor la **punctul 2.lit.d**, suma de lei pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o ca fiind un avans pentru livrări de bunuri materiale, este justificată prin faptul că o parte din aceasta, respectiv lei, a fost restituită în aceeași zi în care a fost încasată - conform Extrasului de cont din2008 -, diferența de lei fiind evidențiată în continuare în soldul contului 4111 "Clienți", ca o plată efectuată în plus.

C. Refetitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar în sumă de lei

Contestă suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală precum și a majorărilor de întârziere aferente.

Opinează că potrivit Raportului de inspectie fiscală - pag.3 din 7, pct.3 – din cuprinsul căruia rezultă că în luna martie 2008 "contribuabilul întocmește Avizul de însoțire a mărfii Seria FLUX nr./.....2008, prin care tot efectivul de animale este livrat SC SRL fără a fi înregistrat în contabilitate și fără a întocmi factură în termenul prevăzut de art.155, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a colecta și înregistra TVA aferentă în sumă de lei (..... lei animale înregistrate în cont 2134 'Animale și plantații' plus lei animale înregistrate în cont 361' Animale și păsări" în valoare totală de lei x 19% (existente în sold în Balanța de verificare de la2009 și2010). La data controlului, contribuabilul nu a putut prezenta efectivul de animale, încălcându-se astfel prevederile art.155, alin.(1), coroborat cu art.128, alin.(1) și alin (3), litera a), și cu alin.(4), litera d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare".

Se subliniază că având în vedere argumentele invocate de SC la punctul A din Nota explicativa dată, rezultă că societatea nu poate lua în considerare constatările de mai sus ale organului de inspecție fiscală întrucât întocmirea unui Aviz de expediție nu presupune în mod obligatoriu și întocmirea facturii de livrare, exemplificându-se în acest sens, cazul în care bunurile se trimit spre prelucrare, reparație sau - în speța de față -, animalele sunt transportate pentru îngrijire și întreținere la ferma Vitănești aparținând SC SRL, aceste operațiuni reprezentând prestare de servicii cu plată și nu o livrare de bunuri taxabilă.

Appreciază că nu poate fi atrasă în răspundere pentru faptul că prestatorul nu a facturat contravaloarea serviciului și nici faptul că animalele lăsate în îngrijire au dispărut.

Susține că potrivit evidenței financiar-contabile (jurnale de vânzări, balanțe de verificare lunare, bilanțurile contabile la2008 și la2008, inventarele la2008 și2009) - (Anexa 6) - rezultă că animalele sunt în continuare proprietatea SC SRL, fiind înregistrate în conturile 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și păsări" și respectiv 361 "Animale și păsări".

Se subliniază și faptul că din cuprinsul Procesului-verbal încheiat la data de2008, cu ocazia întrunirii asociațiilor SC SRL, asociații prezenți sunt de acord cu următoarele:

- Întocmirea a doua contracte de încredințare spre îngrijire (prestare de servicii) a animalelor între SC SRL și SC SRL, și (al doilea) contract între SC SRL și SC SRL;

- Până la data de2008 vor fi puse la dispoziția asociațiilor documentele date și informațiile referitoare la activitatea SRL până la2010 (Anexa 7).

Se susține că la întocmirea celor două Avize (Anexa 1, Anexa 2) cu menționarea la rubrica cumpărător a SC SRL și nu a SC SRL, s-a avut în vedere faptul că societatea SRL are sediul social declarat în spațiile SC SRL din sos.-..... km.3 precum și distanța destul de mare dintre cele două locații (aproximativ 25 km) unde cunoștea că Garda financiară sau Poliția economică confiscă animale vii pe timpul transportului, tocmai din lipsa documentelor de însoțire a mărfii.

Sunt reluate susținerile prezentate în mod detaliat la Cap..A al contestației, cu privire la faptul că normele legale în vigoare prevăd că nu în toate cazurile în care se întocmește Avizul de însoțire a mărfii este obligatorie și întocmirea unei facturi, cu trimitere și aceleași citate la OMF nr.1850/2004.

Față de argumentele aduse, subliniază că în urma verificărilor inițiate de organul de inspecție fiscală ar fi putut să constate că SC SRL *are calitatea de beneficiar al unei prestări de servicii și nu de vânzător de bunuri.*

În susținerea celor de mai sus se invocă prevederile art 126, alin. (1) potrivit cu care sunt operațiuni impozabile, cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții – cu citarea actului normativ -:

- a) operațiunile care, în sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestarea serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2);*

Se face trimitere și la punctul 2 din HG nr.44/2004 modificată și completată, privind Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal – care este de asemenea citat -:

(1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care aceasta operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.

Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală:

Potrivit actelor normative invocate mai sus, ar rezulta că operațiunea de *mutare* a animalelor nu poate reprezenta o livrare de bunuri taxabile deoarece nu este îndeplinită condiția referitoare la existența unui avantaj pentru client și că furnizorul nu s-a angajat să furnizeze astfel de bunuri și nici SC SRL să plătească contravaloarea lor.

Opinează că în conformitate cu prevederile art 128 alin. (1) din același act normativ, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Cu trimitere și la art.129 alin.(1) din Codul fiscal:

Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

Este citat în susținere și art.150 alin.(1) din Codul fiscal:

Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția' cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

Având în vedere trimiterile la prevederile art 129, alin.(1) coroborate cu art.150, alin.(1), susține că persoana obligată la plata taxei este prestatorul SC SRL, care oricând poate factura contravaloarea prestației.

Față de cele de mai sus, se solicită admiterea prezentei contestații, în raport de considerentele menționate în cele ce preced, a actelor administrativ-fiscale indicate, cu consecința anulării în parte a măsurilor dispuse prin acestea.

II. Din Decizia de impunere nr./.....2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010, se rețin următoarele:

Obiectivul inspecției l-a constituit soluționarea Decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr./.....2010, potrivit cu care:

- perioada verificată/perioada pentru care s-au calculat obligații accesorii:2005-.....2010;
- suma solicitată la rambursare: lei;
- baza impozabilă: lei;
- total TVA stabilită suplimentar de plată: lei;
- TVA respinsă la rambursare: lei;
- TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată: lei;
- obligații fiscale accesorii de plată calculate de la data de2006 până la data de2010: lei.

Cu această ocazie s-a constatat că în luna martie 2008 s-a întocmit Avizul de însoțire mărfuri Seria FLUX nr./.....2008, prin care efectivul de animale este livrat la SC SRL și Avizul de însoțire mărfuri Seria FLUX nr./.....2008 prin care se livrează furaje, fără a se întocmi facturi în termenul prevăzut de art.155, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după livrare petiționara continuând să înregistreze cheltuieli de furajare în quantum total de lei, după cum urmează:

- în perioada2008 -2008 = lei;
- în perioada2009 -2009 = lei;
- în perioada2010 -2010 = lei.

Aceste cheltuieli sunt considerate a nu fi utilizate în interesul operațiunilor taxabile, așa cum prevede art.145, alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, procedându-se la calcularea TVA în sumă de lei ca nedeductibile fiscal (..... x 19%).

S-a apreciat că această faptă poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9, alin.(1), lit.c) al Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

S-a mai constatat că:

1 - Autoarea cererii a încasat avansuri de la SC SA, pentru livrări de mărfuri pe care nu le-a facturat și nu a calculat și înregistrat TVA în luna respectivă, potrivit art.134², alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avansuri care au fost restituite în luna imediat următoare:

- prin Extrasul de cont din2006 s-a încasat suma de lei, restituită la data de2006, fără a se colecta TVA în luna septembrie 2006 în cunștinț de lei (..... x 19/119);

- prin Extrasul de cont din2008 s-a încasat suma de lei, restituită la data de2008, fără a se colecta TVA în luna august 2008, în cunștinț de lei (..... x 19/119).

2 – Petiționara a încasat avansuri de la SC SA București, pentru livrări de mărfuri pe care nu le-a facturat și nu le-a înregistrat integral în contul 419 *clienți creditori*, fără a se colecta și înregistra TVA, așa cum prevede art.134², alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- prin Extrasul de cont din2007 suma de lei, din care în luna noiembrie 2007 se înregistrează lei, necolectând în luna octombrie 2007 TVA în cunștinț de lei (..... x 19/119), iar în luna noiembrie se colectează TVA de lei; diferența de lei cu TVA aferent de lei (..... x 19/119) fiind menținută în contul 411 *clienți*;

- prin Extrasul de cont din2008 suma de lei este înregistrată în contul 411 *clienți* , fără a se colecta TVA aferent de lei (..... x 19-119);

- prin Extrasul de cont din2008 suma de lei este înregistrată în contul 411 *clienți* , fără a se colecta TVA aferent de lei (..... x 19/119);

- prin Extrasul de cont din2008 suma de lei este înregistrată în contul 411 *clienți* , fără a se colecta TVA aferent de lei (..... x 19/119);

- prin Extrasul de cont din2008 suma de lei este înregistrată în contul 411 *clienți* , fără a se colecta TVA aferent de lei (..... x 19/119).

Potrivit Notei explicative date, petiționara motivează necunoașterea acestor aspecte, de evidența contabilă răspunzând un alt asociat, față de care organul de inspecție fiscală sesizează încălcarea dispozițiilor legale reglementate de art.134², alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3 – În luna martie 2008 petiționara emite Avizul de însoțire mărfuri Seria FLUX nr./.....2008, prin care efectivul de animale este livrat la SC SRL, fără ca operațiunea să fie înregistrată în contabilitatea firmei, fără a se întocmi factură în termenul prevăzut de art.155, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și fără a colecta și înregistra TVA aferent în sumă de lei (..... lei animale c/v înregistrate în contul 2134 *Animale și plantații* plus lei c/v animale înregistrate în contul 361 *Animale și păsări*; în total lei x 19%, - existente în sold în Balanța de verificare la2008 și2010).

La data controlului petenta nu a putut prezenta efectivul de animale, constatându-se încălcarea prevederilor art.155, alin.(1), coroborat cu art.128, alin.(1), și alin.(3), lit.a), precum și alin.(4), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările în cauză, petiționara prin nota explicativă motivează că animalele au fost transferate la Ferma, în urma unei înțelegeri privind cumpărarea respectivei ferme, conform Contractului de vânzare-cumpărare din2008. Operațiunea

în cauză nu a făcut obiectul unei tranzacții comerciale, fiind lăsate în întreținere și exploatare, urmând ca firma petentă să primească facturi de prestări de servicii privind întreținerea și furajarea.

Este consemnat faptul că organul de inspecție fiscală nu își însușește punctul de vedere al autoarei cererii, aceasta neprezentând vreun document în acest sens, constatându-se în fapt neînregistrarea în evidențele contabile a avizului de însoțire a mărfurilor și lipsa facturii ce trebuia emisă în baza avizului, în termenul prevăzut de art.155, alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Punctul de vedere al organului de inspecție fiscală este aceea că fapta de a nu înregistra în evidența contabilă a veniturilor realizate în valoare de lei, ce constituie baza de impunere pentru diferența de TVA în sumă de lei, poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9, alin.(1), lit.b) al Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, în urma inspecției fiscale s-a stabilit o diferență suplimentară privind taxa pe valoarea adăugată în cuantum total de lei [..... + (..... + + + +) +], - aferente unei baze de impunere de lei -, procedându-se în consecință și la calcularea unor majorări de întârziere în sumă de lei în baza prevederilor art.116(1), art.116(5), art.119(1), art.120(1), art.120(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, situația privind taxa pe valoarea adăugată de rambursat a devenit:

- TVA solicitată la rambursare lei;
- TVA fără drept de rambursare lei;
- TVA cu drept de rambursare lei.

Constatările făcute, potrivit punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală, au avut la bază dispozițiile Legii nr.571/2003:

- art.145, alin.2, lit.a;
- art.155, alin.1;
- art.134², alin.2, lit.b;
- art.128, alin.1;
- art.128, alin.4, lit.d;
- art.128, alin.3, lit.a.

III. Organul de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, argumentele organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, reține:

S.C. SRL, cu domiciliul fiscal în sat, com., jud. Teleorman, este înregistrată O.R.C. sub nr./...../2005, cod de înregistrare în scopurile TVA, și obiect de activitate Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor în ferme mixte) – cod CAEN, reprezentată de în calitate de administrator.

SC SRL este asociată la SC SRL, deținând 51% din capitalul social, respectiv la SC SRL, deținând 51% din capitalul social.

A. Cu privire la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr./.....2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010, la nivelul

valorii totale de lei, reprezentând lei taxă pe valoarea adăugată aferentă, lei majorări de întârziere.

Cauza supusă soluționării aste aceea dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman prin Biroul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu analiza pe fond a contestației în condițiile în care aceasta constituie obiectul unui dosar penal.

În fapt, organul de revizuire reține că în temeiul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./.....2010 -, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010, s-a stabilit ca fiind datorată de petiționară suma de lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente, aceasta deducând eronat taxa în cauză, prin majoratea nejustificată a costurilor și neînregistrarea în totalitate a veniturilor realizate.

Urmare a acestor constatări, Activitatea de inspecție fiscală a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman a procedat la transmiterea Procesului-verbal din2010 – urmare a inspecției parțiale efectuate -, Parchetului de pe lângă Judecătoria, informând asupra unor aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9, alin.(1), lit.b) și c) al Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Potrivit sesizării penale nr./.....2010, elementele avute în vedere care au condus la inițierea demersului în cauză sunt cele ce urmează:

- majorarea costurilor petiționarei cu cheltuieli ce nu au fost efectuate în folosul unor operațiuni taxabile cu suma de lei, faptă ce a condus la înregistrarea unei taxe pe valoarea adăugată deductibilă în cuantum de lei;

- încasarea unor avansuri pentru livrări de mărfuri, fără a colecta și înregistra TVA de lei;

- neînregistrarea în evidența contabilă a livrărilor de animale în valoare de lei, sumă ce constituie baza de impozitare a unei taxe pe valoarea adăugată necolectate și neînregistrate de lei.

Consecința încălcării dispozițiilor art.145, alin.2, lit.a; art.155, alin.1; art.134², alin.2, lit.b; art.128, alin.1; art.128, alin.4, lit.d; art.128, alin.3, lit.a, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a condus la stabilirea obligației fiscale în cuantumul contestat, de către organul fiscal abilitat, cu ocazia inspecției întreprinse.

Față de aceste constatări, având ca bază legală actele normative specificate anterior, organele de inspecție fiscală abilitate au procedat la inițierea demersurilor pe lângă **Parchetul de pe lângă Judecătoria**

Raportat la constatările în cauză, S.C. SRL a înțeles să se îndrepte cu o contestație către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman.

De asemenea, s-a luat act și de faptul că petiționara însăși, ulterior încheierii Raportului de inspecție fiscală atacat, a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman - Sesizarea penală nr./.....2010 -, cu privire la *grave prejudicii aduse SC SRL prin însușirea unor bunuri (animale) care nu sunt proprietatea acesteia.*

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările aduse până la data de 01 oct. 2010, art.214, alin.(1), lit.a) și lit.b), alin.(3), precum și a Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost aprobate prin Ordinul

nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pct.10.5. – publicate în M. O. nr. 893 din 6 octombrie 2005 -,care prevăd:

** ART. 214*

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă.

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

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)

** 10.5. Organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 183 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, [devenit articolul 214 după modificările și completările ulterioare] numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.(...)*

Așa fiind, între stabilirea obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente, și quantumul sumei totale contestate de societate, pe de o parte și stabilirea posibilului caracter infracțional al faptelor săvârșite, pe de altă parte, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei dedusă judecării. Această interdependență rezidă în faptul că organele de inspecție fiscală au constatat majorarea costurilor petiționarei cu cheltuieli ce nu au fost efectuate în folosul unor operațiuni taxabile, încasarea unor avansuri pentru livrări de mărfuri, fără a colecta și înregistra TVA, precum și neînregistrarea în evidența contabilă a unor livrări de animale, deficiențe care au drept consecință diminuarea nelegală a obligațiilor către bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată, și față de care organele de urmărire penală urmează a se pronunța.

Se reține, în sensul celor mai sus arătate, și demersurile petiționarei prin care aceasta a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman prin Sesizarea penală nr./.....2010 -, cu privire la grave prejudicii aduse S.C. SRL prin însușirea unor bunuri (animale) care nu sunt proprietatea acesteia.

Urmare a celor precizate anterior, s-a reținut că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman prin Biroul de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, motiv pentru care va proceda la **suspendarea soluționării cauzei** civile pentru suma totală contestată, în quantum de lei (..... lei taxă pe valoarea adăugată aferentă, lei majorări de întârziere), procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările aduse până la data de 01.oct.2010, art.214, alin.(3) și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pct.10.5.

Principiul de drept *penalul ține în loc civilul* aplicabil speței deduse judecării, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

B. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Procesului-verbal încheiat la data2010, emis de organele de inspecție fiscală

Cauza supusă revizuirii de către Biroul de Soluționare a Contestațiilor al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este aceea de a stabili dacă are competența materială pentru a se investi în soluționarea cererii formulate împotriva Procesului-verbal încheiat la data2010, a cărui copie a fost transmisă Parchetului de pe lângă judecătoria, cuprinzând constatări apreciate ca fiind de natură să întrunească elementele constitutive ale unor infracțiuni prevăzute în Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, se reține că procesul-verbal în cauză a fost emis urmare a concluziilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010 sintetizat în Decizia de impunere nr./.....2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, reprezentând titlu de creanță potrivit dispozițiilor legale în materie.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile:

*** ORDONANȚĂ nr. 92 din 24 decembrie 2003 (**republicată**) privind Codul de procedură fiscală - MONITORUL OFICIAL nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările aduse până la data de 1 octombrie 2010:**

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*
- d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).*
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.*

ART. 108

Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.

ART. 205

Posibilitatea de contestare

(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.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

ART. 209

Organul competent

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

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

ART. 110

Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.

ART. 233

Constatarea faptelor ce pot constitui infracțiuni

(...)

Procesul-verbal întocmit constituie mijloc de probă în condițiile art. 214 din Codul de procedură penală.

ART. 233¹

Colaborarea cu organele de urmărire penală

(5) Rezultatul verificărilor prevăzute la alin. (2)-(4) se consemnează în procese-verbale, care constituie mijloace de probă. Procesele-verbale nu constituie titlu de creanță fiscală în înțelesul art. 110.

ART. 237

Dispoziții tranzitorii privind inspecția fiscală

Inspecțiile fiscale începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod se vor continua potrivit procedurii existente la data când au fost începute. În aceste condiții, măsurile dispuse prin procesul-verbal de control au valoare de act administrativ fiscal.

* **HOTĂRÂREA nr. 1.050 din 1 iulie 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 651 din 20 iulie 2004 -, valabilă la data de 12 octombrie 2010:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

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

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii;

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;

d) declarația vamală pentru obligațiile de plată în vamă;

e) documentul prin care se stabilește și se individualizează datoria vamală, inclusiv accesorii, potrivit legii;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.

* **ORDIN nr. 519 din 27 septembrie 2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - MONITORUL OFICIAL nr. 893 din 6 octombrie 2005 - valabilă la data de 12 octombrie 2010:

5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 178 - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.

Întrucât constatările din Procesul-verbal încheiat la data de2010 atacat nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale atacate prin titlul de creanță în cauză, ci preia doar în mod succint constatările rezultate din acesta, el însuși neavând caracterul unui titlu de creanță, din punct de vedere logic intră în categoria *altor acte administrativ fiscale*.

Aprecierea organelor de revizuire se bazează pe dispozițiilor legale în materie citate anterior, din care se desprind cele ce urmează:

- *Procesul-verbal* atacat nu intră în categoria actelor administrative asimilate deciziilor de impunere, așa cum sunt cele specificate în mod expres la art.88 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

- În situația supusă judecătii, organele de inspecție fiscală apreciind, în baza celor stabilite prin titlul de creanță atacat, situații de natură să poată întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, în baza dispozițiilor alin.(2) al art.108 al acului normativ mai sus precizat, au emis procesul-verbal în cauza supus judecătii.

- În condițiile date, procesul-verbal *nu are caracterul unui titlu de creanță*, respectivul act administrativ fiscal nestând la baza stabirii și individualizării creanței fiscale atacate, potrivit prevederilor din art.110 al OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

- În susținerea acestor constatări vin și cele prevăzute la art.233 și art.233 indice1 alin.5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cu care precesele verbale de natura celui atacat reprezintă mijloace de probă în condițiile art.214 din Codul de procedură penală, și nu constituie titlu de creanță fiscală în înțelesul art.110.

- În soluția ce urmează a fi dată, este de reținut că potrivit prevederilor art.237 al Codului de procedură fiscală, *Dispoziții tranzitorii privind inspecția fiscală*, numai măsurile dispuse prin Procesul verbal de control au valoare de act administrativ fiscal.

- Actul administrativ fiscal în care este consemnat rezultatul inspecției fiscale nu poate fi decât raportul de inspecție fiscală (pct.106.1. al HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală); procesele verbale de orice natură, încheiate, precum și orice alte acte reprezentând anexe al raportului de inspecție fiscală.

- Este necesar a se avea în vedere și faptul că potrivit dispozițiilor legale în materie (pct.5.1. al ORDINULUI nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ), actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute în Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege, în condițiile în care conform celor specificate la pct. 107.1. al HG nr. 1.050/2004 sunt specificate în mod concret titlurile de creanță, procesul-verbal atacat neregăsindu-se printre acestea.

- Prin dispozițiile al ORDINULUI nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, la pct.5.2. sunt precizate categoria altor acte administrative fiscale, fără însă ca acesta să fie specificate în mod limitativ.

Așa fiind, în contextul cadrului legislativ invocat, organul de revizuire reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența materială a organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat (potrivit dispozițiilor pct. 5.2. din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 209 alin. (2) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

În consecință, organul competent să soluționeze contestația îndreptată împotriva Procesului - verbal încheiat la data de2010 fiind Activitatea de Inspecție Fiscală – din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în calitate de organ care a încheiat actul atacat, **organul de revizuire urmează să își decline competența** în favoarea acesteia.

*

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Suspendarea soluționării contestației formulată de **SC SRL** - îndreptată împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2010 privind

obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F.TR/.....2010, prin care s-a stabilit în sarcina petiționarei:

- lei taxă pe valoarea adăugată aferentă;
- lei majorări de întârziere.
- lei TOTAL

Art.2. Declinarea competenței de soluționare a contestației îndreptate de **S.C.** SRL împotriva Procesului-verbal încheiat la data2010, în favoarea organului competent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală – din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în calitate de organ emitent al actului administrativ în cauză.

Art. 3. Prezenta decizie a fost redactată în 5(cinci) exemplare, toate cu valoare de original, comunicate celor interesați.

Art. 4. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art. 5. Biroul soluționare contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

LEFTERIE COMĂNESCU