



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Tulcea
Nr. înreg. ANSPDCP: 20007/2011



Str. Babadag nr. 163bis
Loc. Tulcea, Jud. Tulcea
Tel : 0240 502601
Fax : 0240 502600
e-mail: Admin.TLTLJUDX01@mfinante.ro

DECIZIA nr.48 din 21.05.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală x, asupra contestației formulată de SC x SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x22.04.2013, „Raport fiscal nr.x”, Procesului Verbal nr.x/ 16.04.2013 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x/22.04.2013 privire la suma totală de x lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar x lei, dobânzi x lei și penalități de întârziere x lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare..

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 , 207 și 209 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare , s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, SC x SRL, x contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/22.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.x22.04.2013, cu privire la suma totală de x lei, motivând următoarele:

- Societatea consideră că organul fiscal a constatat în mod eronat că achizițiile de la SC P SA și SC A SRL au fost declarate cu întârziere deoarece facturile sunt emise cu întârziere dar sunt datate conform avizelor de expediție și de asemenea combustibilul deși este achiziționat în tranșe se facturează lunar.

- Cu privire la declararea eronată în luna iulie a livrărilor către SC CC SRL și SC DS SRL, petenta menționează că la terminarea controlului inspectorul fiscal nu a vrut să stea de vorbă cu ea, astfel că nu știe în ce documente a fost completat greșit codul de identificare.

- În contestație se specifică că jurnalele de cumpărări și de vânzări sunt completate la zi și în ordine cronologică de către contabilul societății - F.

- Contestatoarea susține că toate documentele financiar contabile au fost completate corect și cu toate datele, și că organul de inspecție nu a vrut să-i spună ce documente nu respectă prevederile OMFP 2226. Petenta consideră de asemenea că „remediarea și corectarea” acestor documente „intră în atribuțiunile organului de control fiscal”.

- SC x SRL menționează că producțiile medii pe hectar au fost calculată de organul fiscal „eronat și cu multă răutate, neadevăr...fără nici o răspundere...” și

atașează la contestație adresa DADR Tulcea nr.x/18.04.2013 din care rezultă următoarele producții medii realizate la nivelul comunei Nalbant în anul 2012: grâu – 1176 Kg/ha, floarea soarelui - 1017 Kg/ha, coriandru - 600 Kg/ha.

- În contestație se specifică că inspectorul fiscal nu a vrut să-i spună la ce facturi cu bunuri care nu sunt destinate operațiunilor taxabile se referă.

- Petenta consideră că, întrucât controlul a cuprins anul 2012, majorările și penalitățile trebuiau să fie calculate până la data de 31.12.2012 și nu până la data de 12.04.2013.

- Societatea menționează că utilajul cumpărat de la SC S SRL „l-a adus acasă la N. Bălcescu unde se găsește și în prezent, s-a înregistrat în registrele contabile legal și corect...”

- În contestație se specifică că societatea a prezentat cu ocazia controlului efectuat toate documentele (avizele și facturile).

- Referitor la Procesul Verbal nr.x/16.04.2013, petenta arată că la nici un control anterior nu au existat suspiciuni asupra realității și legalității operațiunilor efectuate de agentul economic.

II Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x/22.04.2013 emisă de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL x 22.04.2013 s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de x lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar x lei, dobânzi x lei și penalități de întârziere x lei.

Constatări fiscale conform Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL x/ 22.04.2013 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x/22.04.2013:

„In conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, a Metodologiei de inspectie fiscala a TVA aprobata de ANAF si inregistrata sub nr. 302.768/28.11.2007 si a OMFP nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, modificat si completat de OMFP 2017/2011, s-a verificat modul de determinare, inregistrare, declarare si plata a taxei pe valoarea adaugata la SC x SRL

Inspectia fiscala a cuprins perioada 01.01.2012-31.12.2012 si s-a efectuat in baza facturilor fiscale, a notelor contabile, a jurnalelor de TVA, a balantelor de verificare lunare, a deconturilor privind TVA, precum si in baza celorlalte acte si situatii puse la dispozitie de catre reprezentantul legal al agentului economic Societatea a depus la Administratia Finantelor Publice Tulcea decontul privind T.V.A inregistrat sub nr. INTERNT x/15.01.2013 cu optiunea de rambursare a soldului sumei negative a TVA aferent lunii decembrie 2012, prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative a T.V.A in cuantum de x lei sub semnatura persoanei autorizate, prin bifarea casetei corespunzatoare din decont.

Riscul fiscal

Riscul fiscal la SC x SRL, s-a analizat in baza documentelor justificative si actelor contabile pentru privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu exceptia unor facturi, pe care nu le-a intocmit conform prevederilor legale, respectiv nu a completat data, luna si anul emiterii pe formularul verde ramas la cotorul carnetului. Fapta constituie contravenție conform prevederilor art. 41, alin. (2), lit. c) din Legea contabilității 82/1991, republicata, si se sanctioneaza conform prevederilor art. 42, alin.

(1) din Legea contabilității 82/1991, republicată, motiv pentru care s-a întocmit Proces Verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria A/2012 nr. x/16.04.2013. Conform OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, administratorul societății a emis decizia internă nr. x/01.06.2012 prin care a fost desemnat dl. Rxxxxxxxxxxxxx, pentru alocarea plăjele de numere aferente facturilor, avizelor de însoțire a marfii și a chitanțelor emise de societate.

Situația documentelor utilizate, anulate și ramase în stoc în perioada supusă inspecției fiscale este prezentată în anexa nr. 1.

1 Obligație fiscală principală-Taxa pe valoarea adăugată

În cazul TVA deductibilă, deducerea se realizează în baza documentelor justificative (facturi fiscale) înregistrate în contabilitate și aferente achizițiilor de bunuri și servicii în folosul operațiunilor taxabile, cu excepția celor prezentate în anexa nr.5. TVA deductibilă, rezultată din operațiuni economice desfășurate de agentul economic, este înregistrată corect și real în conturile de TVA deductibilă, cu excepția celor prezentate în anexa nr. 5.

Analiza TVA deductibilă este evidențiată în Fișa de analiză a TVA deductibilă (anexa nr.2).

Analiza TVA colectată este evidențiată în Fișa de analiză a TVA colectată (anexa nr. 3). Calitatea de platitor

SC x SRL este înregistrată ca platitoare de TVA prin opțiune, începând cu data 01.05.2001 conform certificat de înregistrare în scopuri de TVA seria x.

În conformitate cu prevederile art. 156¹, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 este luna calendaristică.

Verificări anterioare

Ultima verificare pe linie de TVA a fost consemnată în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. F-TL x28.03.2012 prin care s-a soluționat decontul cu sumă negativă a TVA nr. x19.01.2012 cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2011, constatându-se diferențe în suma de x lei. Raportul de inspecție fiscală s-a valorificat prin nota contabilă nr. FN /31.01.2013

Declarații fiscale

Deconturile de TVA aferente perioadei supuse inspecției fiscale, au fost depuse în termen la organul fiscal teritorial, respectiv AFP Tulcea, conform prevederilor art. 156², alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 83, din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, deconturile de TVA, aferente perioadei supuse inspecției fiscale, au fost întocmite corect, fiind astfel respectate prevederile Ordinului ANAF nr. 3665/22.12.2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", sumele înscrise în jurnalele de vânzări și cumpărări corespund cu cele din balanțele de verificare. A fost verificat modul de închidere a conturilor de TVA și s-a constatat că au fost preluate corect conturile de TVA colectată și deductibilă în rulajele conturilor de TVA de plată și de recuperat.

Perioada fiscală pentru sursa TVA, este luna calendaristică, conform prevederilor art. 156¹ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Declarațiile informative privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394) aferente perioadei verificate au fost depuse în termen.

Conform OPANAF nr. 3596/19.12.2011, perioada de raportare este perioada fiscala pentru depunerea decontului "300", respectiv luna calendaristica. Verificându-se diferențele din declarațiile informative S.C. x S.R.L. cu declarațiile operatorilor economici s-au constatat urmatoarele:

- x SRL a declarat cu intarziere achizițiile de SC A SRL, Tulcea nu la data cand au fost emise facturile,
- Diferenta cu SC S SRL Bucuresti a facut obiectul unui control incrucisat, in urma caruia a rezultat ca operatorul economic nu a avut relatii comerciale cu SC xSRL, In vederea stabilirii elementelor constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul Verbal nr.16.04.2013 si inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Tulcea cu adresa nr. /16.04.2013
- Diferenta cu SC P SA Galati rezulta din faptul ca SC x SRL a declarat cu intarziere achizitia din luna martie 2012, respectiv in luna aprilie 2012.
- Diferenta din luna iulie 2012 cu SC CC SRL, provine din declararea eronata de catre SC SRL,
- Diferenta din luna iulie 2012 cu SC A SRL, provine din faptul ca SC x SRL a completat eronat codul de identificare fiscala al furnizorului, corect fiind SC D SRL, Pentru remedierea deficientelor constatate privind declaratia 394, s-a intocmit Dispozitia de masuri nr. /16.04.2013

Operatorul economic nu este inregistrat in Registrul operatorilor intracomunitari.

Documente contabile

Cu privire la modul de respectare a prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, s-au constatat urmatoarele:

- evidenta contabila si tehnico-operativa este tinuta la zi ;
- balantele de verificare sunt intocmite lunar ;
- jurnalele de taxa pe valoare adaugata, balantele de verificare si deconturile de TVA sunt corelate.

Au fost verificate documentele contabile si au fost descoperite anomalii cu implicatii fiscale. La compararea rulajelor contului de furnizori (cont 401) cu TVA deductibilă se constată că rulajul creditor al contului furnizori la care se aplică cota de TVA de 24%, nu este egal cu rulajul contului de TVA deductibilă deoarece în această perioadă s-au efectuat achiziții pentru care se aplica masurile simplificate prevazute la art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și de asemenea societatea are furnizori neînregistrați în scopuri de tva. Nu au putut fi comparate rulajele conturilor de clienti cu TVA colectata, intrucat operatorul economic realizeaza operatiuni pentru care se masuri simplificate prevazute la art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In timpul inspectiei fiscale au fost verificate corelatiile dintre sumele inscrise in documentele contabile cu sumele inscrise in jurnalele de TVA, nefiind constatate diferente.

Au fost identificate inregistrari contabile care nu respecta reglemantarile in vigoare si care conduc la diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata sau majorarea TVA de rambursat.

Agentul economic respecta prevederile legale cu privire la aplicarea cotei de TVA realizand incadrari corecte asupra operatiunilor efectiv desfasurate . TVA colectata este corect determinata si inscrise in actele si documentele contabile, cu exceptia celor prezentate in anexele nr. 6, 7.

Nu au fost constatate intrari de bunuri care sa contribuie la majorarea TVA deductibila si care ulterior au fost stornate sau anulate. Operatorul economic a realizat numai operatiuni care dau drept de deducere motiv pentru care nu a fost necesara aplicarea proratai.

In ceea ce priveste contul 4428 – TVA neexigibila, acesta nu este utilizat de operatorul economic.

TVA de rambursat

TVA de rambursat, inregistrata de operatorul economic, provine din achizitionarea de combustibil, pesticide, ierbicide, ingrasaminte, materiale de constructii, achizitionarea unui mijloc fix (MIG ingrasaminte), piese deschimb utilaje necesare desfasurarii activitatii.

Situatia TVA de rambursat este prezentata in Fisa de analiza a sumei negative de TVA (anexa nr.4)

Documentele financiar contabile

Modul de intocmire si de utilizare a formularelor financiar contabile este in conformitate cu OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu exceptia unor facturi, pe care nu le-a intocmit conform prevederilor legale, respectiv nu a completat data, luna si anul emiterii pe formularul verde ramas la cotorul carnetului.

Fapta constituie contraventie conform prevederilor art. 41, alin. (2), lit. c) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, si se sanctioneaza conform prevederilor art. 42, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, motiv pentru care s-a intocmit Proces Verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor seria A/2012 nr.

0055920/16.04.2013. Conform OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, administratorul societatii a emis decizia interna nr. 1/01.06.2012 prin care a fost desemnat dl. R, pentru alocarea plajele d numere aferente facturilor, avizelor de insotire a marfii si a chitantelor emise de societate. Situatia documentelor utilizate, anulate si ramase in stoc in perioada supusa inspectiei fiscale este prezentata in anexa nr. 1.

Controlul incrucisat

Intrucat au fost suspiciuni temeinic fundamentate asupra realitatii si legalitatii operatiunilor efectuate de contribuabil, a fost necesara efectuarea unor controale incrucisate cu furnizorii SC ARL Tulcea si SC S SRL Bucuresti. Urmare solicitarii de control incrucisat nr. /12.02.2013 cu SC SSRL, s-a primit Nota de constatare emisa de Garda Financiara sectia mun. Bucuresti seria B, nr. 01.04.2013 din care au rezultat urmatoarele:

- Societatea a functionat pana in data de 14.05.2009 sub denumirea SC S SRL, iar dupa aceasta data sub denumirea de SC H SRL

- Societatea nu a avut relatii comerciale cu SC x SRL, iar administratorul prin Nota explicativa a precizat ca nu a emis factura seria /04.07.2012 si chitanta seria SED nr. ... In vederea stabilirii elementelor constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul Verbal nr. /16.04.2013 si inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Tulcea cu adresa nr. /16.04.2013.

Urmare solicitarii de control incrucisat nr. 05.04.2013 cu SC ASRL, s-a intocmit Procesul Verbal nr. /15.04.2013 din care au rezultat urmatoarele:

SC A SRL Tulcea, în calitate de furnizor, a livrat catre SC x SRL, in calitate de cumparator, in perioada 01.01.2012-31.12.2012, combustibil in valoare totală de lei lei.

SC A SRL a înregistrat facturile de combustibil emise către SC x SRL în evidența contabilă și au fost declarate în deconturile de TVA și declarațiile 394 aferente. SC x SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile reprezentând achiziții de combustibil de la SCAL și au fost declarate în deconturile de TVA și declarațiile 394 aferente, dar nu la data când au fost emise facturile, ci cu întârziere, motiv pentru care s-a întocmit Dispoziția de măsuri nr. /16.04.2013. Societatea nu a completat jurnalele de TVA (jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări) la zi, în ordine cronologică conform prevederilor OMFP nr. 1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care s-a întocmit Dispoziția de măsuri nr. 33644/16.04.2013.

TVA DEDUCTIBILĂ, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 rezulta din documente legal întocmite conform prevederilor OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu respectarea prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile", cu excepția celor prezentate în anexa nr. 5. În cazul TVA deductibilă, deducerea se realizează în baza documentelor justificative (facturi fiscale înregistrate în contabilitate și aferente achizițiilor de bunuri și servicii în folosul operațiunilor taxabile, cu excepția celor prezentate în anexa nr. 5.

TVA deductibilă, rezultată din operațiuni economice desfășurate de agentul economic, este înregistrată în conturile de TVA deductibilă.

TVA COLECTATĂ a fost înregistrată în jurnalul pentru vânzări după documentele fiscale așa cum sunt reglementate de OMFP nr. 1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 alin. (1) - (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, cu excepția celor prezentate în anexele nr. 6 și 7.

Baza de impozitare este stabilită conform art. 137 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor prezentate în anexele nr. 6 și 7.

Cota de impozitare este cea prevăzută la art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv 24 %.

În perioada supusă inspecției fiscale operatorul economic realizează venituri din vânzarea de cereale, operațiuni pentru care se aplică măsurile simplificate prevăzute la art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și din livrări de bunuri și prestări servicii, operațiuni impozabile supuse cotei de 24%, conform art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul controlului s-a analizat producția obținută pentru cultura realizată de operatorul economic. (anexa nr. 10) SC x SRL pentru anul agricol 2011-2012 a însămânțat o suprafață de 295,81 ha astfel:

- grâu pe o suprafață de 143,32 ha, de pe care a obținut o producție medie de 1.582 kg/ha.
- floarea soarelui pe o suprafață de 124,32 ha de pe care a obținut o producție medie de 604,7 kg/ha
- alte plante medicinale pe o suprafață de 28,17 ha de pe care a obținut o producție medie de 750 kg/ha

Situatia TVA stabilita de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 se prezinta astfel (anexa nr.11):
ANUL 2012 (01.01.2012-31.12.2012)

	Decont	Organ control	Diferente +/-
TVA deductibila			
TVA colectata			
TVA de rambursat			
la 31.12.2012			
TVA de plata la 0... ..31.12.2012			

Diferenta de TVA deductibila in suma de lei este compusa din :

-2.448 lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii emisa de SC S SRL Bucuresti, cu care s-a efectuat un control incrucisat. Urmare controlului a rezultat faptul ca SC S SRL nu a avut relatii comerciale cu SC xxSRL, iar administratorul prin Nota explicativaa precizat ca nu a emis factura seria /04.07.2012, rezultand a aceasta este tranzactie fictiva. In vederea stabilirii elementelor constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul Verbal nr. /16.04.2013 si inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Tulcea cu adresa nr. /16.04.2013.

-lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi ce au fost emise catre alti operatori economici, incalcanad astfel prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi de bunuri ce nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, incalcanad astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Diferenta de lei reprezinta TVA colectata aferenta bazei de impunere estimata pentru facturile si avizele de insotire a marfii lipsa la inventarierea documentelor financiar contabile, astfel(anexele 6 si 7):

Conform anexei nr. 4 reprezentand Situatia imprimatelor cu regim special in perioada 01.01.2007-31.12.2011 aferenta Raportului de inspectie fiscala nr. /28.03.2012, operatorul economic avea in stoc la 31.12.2011 urmatoarele documente financiar-contabile:

- Facturi seria - de la nr. la nr.
- Avize de insotire a marfii - seria
- Chitantier de la nr.

Conform Procesului verbal de ridicare de inregistrari nr. 05.02.2013, dl., administratorul SC xSRL, a predat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente financiar contabile:

- un carnet facturi seria
- un carnet avize de insotire a marfii de la nr

Urmare invitatiei nr. /05.02.2013, prin care se solicita d-lui R sa prezinte toate documentele contabile si financiare pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, operatorul economic a mai predate un carnet de facturi de la nr. conform procesului verbal de ridicare de inregistrari nr. /07.02.2013.

Conform Procesului verbal de ridicare de inregistrari nr. /11.04.2013, dl.. R, administratorul SC x SRL, a predat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente financiar contabile:

- un carnet aviz de insotire a marfii seria
- un carnet aviz de insotire a marfii seria

- un carnet facture seria
- un carnet chitante

Urmare inventarierii documentelor financiar contabile prezentate de operatorul economic s-a constatat ca in perioada verificata 01.01.2012-31.12.2012, situatia documentelor financiar contabile este urmatoarea:

Facturi

- in stoc la 01.01.2012 seria
- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 -
- in stoc la 31.12.2012 seria

Facturi

- in stoc la 01.01.2012 seria
- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 seria
- in stoc la 31.12.2012 seria

Facturi

- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 de la
- in stoc la 31.12.2012 de la nr.

Avize de insotire a marfii:

- in stoc la 01.01.2012 de la nr.
- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 de la nr.
- in stoc la 31.12.2012 -

Avize de insotire a marfii:

- in stoc la 01.01.2012 seria
- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 -
- in stoc la 31.12.2012 seria

Avize de insotire a marfii:

- utilizate 01.01.2012-31.12.2012 -
- in stoc la 31.12.2012 seria

Chitante

- utilizate 01.01.2012-31.12.2012
- in stoc la 31.12.2012 de la nr.

Operatorul economic pentru anul 2012 a intocmit o singura decizie nr. /01.06.2012 prin care a alocat numere interne, astfel:

- 1 carnet facturi numerotat de la
- 1 aviz insotire a marfii numerotat de la
- 1 chitancier numerotat de la

Fata de cele mentionate mai sus, precizam ca operatorul economic in perioada 01.01.2012-31.12.2012 a utilizat si alte carnete de facturi fata de cele prezentate in decizia /01.06.2012, incalcand astfel prevederile Normelor privind regimul intern de numerotare a facturii din OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, potrivit carora : „1. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate. 2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis. Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc. 3. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare

exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.” Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 1, alin. (1) din OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precum și Anexa nr. 4 din același act normativ, întrucât facturile cu numerele interne alocate și consemnate mai sus, nu au fost prezentate de operatorul economic și nici nu au fost evidențiate în contabilitatea societății. Pentru actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri care nu au fost identificate și pentru care contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform art. 67, alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, și HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată. Pentru estimarea bazei de impunere s-a întocmit Nota de fundamentare așa cum prevede OPANAF nr. 3389/2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în care s-a stabilit pentru estimare, metoda produsului/ serviciului și volumului, având în vedere faptul că există documente probante, respectiv avize de însoțire a marfii și facturi cu livrări de bunuri emise de societate în perioada 01.01.2012-31.12.2012. În baza acestor prevederi legale, pentru estimarea bazei de impunere aferentă avizelor de însoțire a marfii și facturilor neidentificate s-a procedat la stabilirea valorii medii a cantităților de cereale. La baza stabilirii acestor cantități au stat datele înscrise pe facturile și avizele de însoțire a marfii emise de operatorul economic în perioada 01.01.2012-31.12.2012. Astfel, în baza prevederilor art. 67, alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură, republicată, pct. 65.1, lit. d) din HG nr/ 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor O.G. nr. 92/2003, s-a procedat la calcularea unor venituri suplimentare, în sumă de 366.321 lei pentru avizele de însoțire a marfii și în sumă de 2.288.117 lei pentru facturile lipsă.

Estimare Avize de însoțire a marfii

Urmare inventarierii AIM s-a constatat că operatorul economic nu a prezentat nici un exemplar din Avizul de însoțire a marfii (16 exemplare) pentru carnetul aflat în stoc la 31.12.2011 de la nr. și din carnetul de avize de însoțire a marfii de la nr. lipsesc un număr de 9 exemplare motiv pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile OMFP nr. 3389/3.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură, republicată. Precizăm totodată că operatorul economic nu a procedat conform prevederilor legale de a declara nule exemplarele de avize de însoțire a marfii constatate lipsa de organele de inspectie fiscală. Menționăm că operatorul economic declară prin Nota explicativă și decizia prin care a alocat serii și numere interne pentru facturile și avizele de însoțire a marfii ce urmau să fie emise în cursul anului 2012, că plaja de numere pentru AIM va fi de la, deși în anexa nr. 4 aferentă Raportului de inspectie fiscală recunoaște că acest carnet de AIM are 50 exemplare. Precizăm că s-a utilizat Metoda produsului/serviciului și a volumului, metoda ce constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului. Conform prevederilor art. 155, alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avizele de însoțire a marfii care nu s-au identificat la inventariere trebuia să fie urmate de factura, cel târziu până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

În perioada verificată operatorul economic a emis un număr de 13 avize de însoțire a marfii, pe care au fost înscrise următoarele produse și cantități(anexa nr. 9):
5 AIM cu kg. grau

2 AIM cu kg. coriandru
6 AIM cu kg. floarea soarelui

Calculul bazei de impunere si a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta celor 25 de exemplare avizelor de insotire a marfii pentru care societatea nu a prezentat nici un exemplar, a fost determinata astfel:

1.grau

Intrucat din cele 13 AIM emise, 5 au fost cu grau, rezulta ca ponderea AIM cu grau din cele 25 AIM lipsa, este de 10 AIM ($25 \cdot 5 / 13 = 10$) Pe cele 5 AIM emise a fost incrisa cantitatea de kg grau, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 10 AIM lipsa este de grau (10*) Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent graului este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei. Astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidat al statului tva colectata in suma de lei(). Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2.coriandru

Intrucat din cele 13 AIM emise, 2 au fost cu coriandru, rezulta ca ponderea AIM cu coriandru din cele 25 AIM lipsa, este de 4 AIM ($25 \cdot 2 / 13 = 4$) Pe cele 2 AIM emise a fost incrisa cantitatea de kg coriandru, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 4 AIM lipsa este de kg coriandru) Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent coriandru este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei, astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidat al statului tva colectata in suma de lei(lei) . Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. floarea soarelui

Intrucat din cele 13 AIM emise, 6 au fost cu floarea soarelui, rezulta ca ponderea AIM cu floarea soarelui din cele 25 AIM lipsa, este de 11 AIM ($59 \cdot 6 / 13 = 27$) Pe cele 6 AIM emise a fost incrisa cantitatea de kg floarea soarelui, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 11 AIM lipsa este de kg floarea soarelui () Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent floarea soarelui este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei, astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidat al statului tva colectata in suma de lei) . Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Urmare estimarii bazei de impunere aferenta celor 25 de AIM lipsa, a rezultat un TVA colectata in suma de 87.916 lei.

Estimare facturi

Urmare inventarierii facturilor s-a constatat ca operatorul economic nu a prezentat nici un exemplar din carnetul aflat in stoc la 31.12.2011 de la nr. 19 la nr. 50(32 de exemplare), motiv pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impunere in conformitate cu prevederile OMFP nr. 3389/3.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Precizam totodata ca operatorul economic nu a procedat conform prevederilor legale de a declara nule exemplarele de facturi constatate lipsa de organele de inspectie fiscala. Mentionam ca operatorul economic declara prin Nota explicativa data ca a pus la dispozitia organelor fiscale toate documentele, desi in anexa nr. 4 aferenta Raportului de inspectie fiscala nr. /28.03.2012 recunoaste ca la data de 31.12.2011 are in stoc si carnetul de facturi d e la nr..Precizam ca s-a utilizat Metoda produsului/serviciului si a volumului, metoda ce consta in estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligatiei fiscale, in conditiile in care se cunoaste sau se poate determinanumarul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusacontrolului.

In perioada verificata operatorul economic a emis un numar de 5 facturi, pe care au fost inscrise urmatoarele produse si cantitati(anexa nr. 8):

3 facturi cu kg. grau

1 factura cu kg. coriandru

1 factura cu kg. floarea soarelui

Calculul bazei de impunere si a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta celor 32 de exemplare facturi pentru care societatea nu a prezentat nici un exemplar, a fost determinata astfel:

1.grau

Intrucat din cele 5 facturi emise, 3 au fost cu grau, rezulta ca ponderea facturi cu grau din cele 32 facturi lipsa, este de 19 facturi ($32 \cdot 3/5 = 19$) Pe cele 3 facturi emise a fost incrisa cantitatea de kg grau, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 19 facturi lipsa este de kg grau () Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent graului este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei. astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidat al statului tva colectata in suma de lei(lei) . Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2.coriandru

Intrucat din cele 5 facturi emise, 1 a fost cu coriandru, rezulta ca ponderea facturilor cu coriandru din cele 32 lipsa, este de 6 facturi ($32 \cdot 1/5 = 6$) Pe factura emisa a fost incrisa cantitatea de kg coriandru, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 6 facturi lipsa este de kg coriandru) Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent coriandru este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei, astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidate al statului tva colectata in suma de lei() . Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. floarea soarelui

Intrucat din cele 5 facturi emise, 1 a fost cu floarea soarelui, rezulta ca ponderea facturilor cu floarea soarelui din cele 32 facturi lipsa, este de 7 facturi ($32 \cdot 5/1 = 7$) Pe factura emisa a fost incrisa cantitatea de kg floarea soarelui, rezultand ca, cantitatea aferenta celor 7 facturi lipsa este de kg floarea soarelui () Pretul de vanzare practicat de operatorul economic aferent floarea soarelui este de lei/kg, rezultand astfel o baza de impunere in suma de lei, astfel, operatorul economic datoreaza bugetului general consolidat al statului tva colectata in suma de lei() . Operatorul economic a incalcat prevederile art. 134 alin. (1) si (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare estimarii bazei de impunere aferenta celor 32 de facturi lipsa, a rezultat un TVA colectata in suma de lei.

Pentru diferentele constatate s-au calculat majorari de intarziere pentru perioada 26.08.2012-12.04.2013 in cuantum lei si penalitati de intarziere pentru perioada 26.08.2012-12.04.2013 in cuantum de lei conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare(anexa nr. 12)

In vederea stabilirii elementelor constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul Verbal nr. 16.04.2013 si inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Tulcea cu adresa nr. /16.04.2013.

In concluzie, conform prevederilor art.147³, alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ale OMFP nr. 263/2010

pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare modificat și completat de OMFP nr. 2017/2011, situația sumei negative a TVA solicitată la rambursare pentru luna decembrie 2012, se prezintă după cum urmează:

- Suma negativă a TVA pentru care s-a solicitat rambursarea prin Decontul nr. /15.01.2013.....lei
- Suma negativă a TVA care nu se justifică a fi rambursată lei
- Suma negativă a TVA pentru care agentul economic are drept de rambursare..... lei

În conformitate cu prevederile art. 116 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, din soldul sumei negative a TVA de rambursat se vor compensa debitele existente la bugetul de stat, fondul de risc pentru garanții de stat, pentru împrumuturi externe, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru somaj, inclusiv majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente acestora.”

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC xSRL împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr.x/22.04.2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile care raportul de inspecție fiscală nu este act administrativ fiscal.

În fapt, prin contestația formulată SC x SRL contestă Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL x/22.04.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Tulcea, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x/22.04.2013.

În drept, O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

” **ART. 85** *Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

” **ART. 86** *Decizia de impunere*

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

” **ART. 87** *Forma și conținutul deciziei de impunere*

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.”

” **ART. 109** *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Norme metodologice (H.G. 1050/2004)

” 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.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

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.

(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.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere faptul că în Raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x22.04.2013, conform dispozițiilor legale citate mai sus, în temeiul Titlului IX din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Tulcea se va pronunța asupra Deciziei de impunere nr. F-TL x22.04.2013.

În condițiile în care Decizia de impunere nr. F-TL x22.04.2013 este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă, și nu Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL x/22.04.2013 în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de SC x SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL x22.04.2013, aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă .

B. Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC x SRL împotriva „Raport fiscal nr.x” și a Procesului Verbal nr.x/ 16.04.2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care adresa nr.x22.04.2013 și procesul verbal nu sunt acte administrative fiscale.

SC xSRL a formulat contestație împotriva Procesului Verbal nr.x/ 16.04.2013 și „Raport fiscal nr.x” care în fapt reprezintă adresa nr.x/22.04.2013 de înaintare a Deciziei de impunere nr. F-TL x22.04.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL x/22.04.2013.

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

" 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.(...)"

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“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.”

ORDONANȚA nr. 92 din 24 decembrie 2003 ***republicata*** (*actualizată*)
privind Codul de procedura fiscală la ART. 209

“ Organul competent” , stipulează:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile acestora, al căror quantum este sub 5 miliarde lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la [art. 33](#) alin. (3)...”

În conformitate cu pct. 5.1 din Ordinul PANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 - Organul competent

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

5.4. Competența de soluționare este dată de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții datorie vamala stabilite de plată de către organul fiscal, accesoriile acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”.

Din analiza acestor dispoziții legale reiese că Direcția generală a Finanțelor Publice Tulcea este competentă să soluționeze **contestațiile formulate împotriva titlurilor de creanță expres și limitativ prevăzute de lege** având ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală și accesoriile acestora.

Totodată, Codul de procedură fiscală a stabilit în mod expres actele administrative care se încadrează în categoria titlurilor de creanță. Astfel, art.85 (1) din Codul de procedură fiscală menționează că impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidate se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

Iar art.88 din același act normativ prevede:

“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.”

Din interpretarea textelor de lege invocate rezultă că Procesul Verbal nr.x 16.04.2013 și adresa nr.x/22.04.2013 contestate de petenta nu sunt acte administrative asimilate deciziei de impunere, întrucât pe de o parte prin PV și prin adresa respectivă nu se stabilesc drepturi și obligații fiscale, nu suntem în prezența unor creanțe fiscale,

iar pe de altă parte nici nu sunt expres prevăzute de lege ca acte asimilate deciziei de impunere. De asemenea, se reține faptul că actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Tulcea sunt stabilite în mod expres prin art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, neîncadrându-se în nici una din respectivele categorii.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și faptul că prin contestație petenta precizează foarte clar titlurile contestate, rezultă că în speță nu sunt îndeplinite dispozițiile art.209 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 ****republicata****(*actualizata*) privind Codul de procedura fiscala astfel că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Tulcea nu se poate investi cu soluționare pe fond a contestației formulate de petentă deoarece nu are competența materială de soluționare a contestației îndreptată împotriva Procesului Verbal nr.x/ 16.04.2013 și a adresei nr.x22.04.2013.

Pentru considerentele arătate și în baza prevederilor art.85, art.205, art.206, art.209 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a pct. 2.1, pct. 5.1 și pct. 5.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG. Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată aprobată prin Ordinul nr. 2137//2011 și pct. 107.1 din Hotărârii Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Tulcea nu se investește cu soluționarea pe fond a contestației formulate de petentă împotriva Procesului Verbal nr. / 16.04.2013 și a adresei nr. /22.04.2013 de înaintare a Deciziei de impunere nr. F-TL /22.04.2013 xdeoarece nu are competență materială de soluționare a contestației.**

C. Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC xx SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x/22.04.2013 cu privire la stabilirea suplimentară a TVA în sumă de x lei

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă Activitatea de Inspecție Fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr.x/22.04.2013 suma totală de x lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală la SC xxE SRL în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x/22.04.2013 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/22.04.2013 prin care au stabilit T.V.A. suplimentar în sumă de x lei compusă din:

-x lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi ce au fost emise către alți operatori economici, încălcând astfel prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- x lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de bunuri ce nu au fost utilizate în folosul operațiilor taxabile, încălcând astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada verificată (01.01.2012-31.12.2012) petenta a avut ca obiect de activitate : Cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase (cod CAEN 0111, Cultivarea legumelor și pepenilor, a rădăcinoaselor și tuberculilor (cod CAEN 0113), Activități anexe agriculturii (cod CAEN 0161), Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului (cod CAEN 4621), Comerț cu amănuntul al legumelor, fructelor (cod CAEN 4721).

Referitor la motivațiile societății că organul fiscal a constatat în mod greșit că achizițiile de la SC P SA și SC ARL au fost declarate cu întârziere și că livrările către SC CC SRL și SC D SRL au fost declarate eronat, se reține că aceste aspecte nu au condus la stabilirea unor diferențe suplimentare de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru neconcordanțele constatate în declarația informativă 394 a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.16.04.2013 necontestată de contribuabil.

Motivația societății că jurnalele de cumpărări și de vânzări sunt completate la zi și în ordine cronologică de către contabilul societății - F- nu poate fi reținută în soluționarea contestației întrucât conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de AIF jurnalele de TVA nu au fost completate de societatea petentă la zi, în ordine cronologică conform cerințelor OMFP 1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, iar petenta nu a atașat la contestație copii ale acestora. Ori conform prevederilor O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 65

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....

ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

...d) dovezile pe care se întemeiază;...

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de** susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării...”

Cu privire la specificația din contestație că inspectorul fiscal nu a vrut să-i spună la ce facturi cu bunuri care nu sunt destinate operațiunilor taxabile se referă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea contestației întrucât toate documentele care au influențat TVA deductibilă sunt înscrise în anexa nr.5 a Raportului de inspecție fiscală nr.185/22.04.2013 pe care l-a primit și societatea contestatoare .

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. /22.04.2013 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /22.04.2013, T.V.A. suplimentar în sumă de lei compusă din:

-lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi ce au fost emise către alți operatori economici, încălcând astfel prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155...”

- lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de bunuri ce nu au fost utilizate în folosul operațiilor taxabile, încalcând astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile...”

Față de cele mai sus expuse, întrucât argumentele și documentele prezentate de societatea petentă în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se mențin în totalitate aceste constatări și deci în mod legal și corect AIF Tulcea a stabilit prin Decizia de impunere nr. /22.04.2013 T.V.A. suplimentară în sumă de lei, motiv pentru care urmează a se respinge contestația formulată ca fiind neîntemeiată.

D. Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL /22.04.2013 cu privire la stabilirea suplimentară a sumei totale de lei reprezentând: TVA suplimentară în sumă de lei, dobânzi lei și penalități de întârziere lei,

D. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă contestației S.C. S.R.L. i se aplică prevederile art. 214, alin. (1), lit.a) din O.G. 92/2003 R, în condițiile în care prin adresa nr. /16.04.2013 Activitatea de Inspecție Fiscală - D.G.F.P. Tulcea a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Tulcea în legătură cu constatările efectuate și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

În fapt, organele de control fiscal din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Tulcea - Serviciul Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală parțială în vederea verificării modului de înregistrare în evidențele contabile, calcul, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată la SC SRL.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012.

Rezultatele inspecției fiscale s-au finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F-TL 22.04.2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-TL /22.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de lei reprezentând: TVA suplimentară în sumă de lei, dobânzi lei și penalități de întârziere lei, astfel:

1. Organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de SC S SRL Bucuresti, cu care s-a efectuat un control încrucișat. Urmare controlului a rezultat faptul că SC S SRL nu a avut relații comerciale cu SC x SRL, iar administratorul prin Nota explicativă a precizat că nu a emis factura seria /04.07.2012, rezultând că aceasta este tranzacție fictivă

2. Organele de inspecție fiscală au majorat TVA colectată cu suma de lei aferentă bazei de impunere estimată pentru facturile și avizele de însoțire a mărfii lipsă

la inventarierea făcută de organul de control documentelor financiar contabile (anexele 6 și 7).

Pentru constatările de la pct.1 și 2 în vederea stabilirii elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala au întocmit Procesul Verbal nr. /16.04.2013 și înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Tulcea cu adresa nr. /16.04.2013.

Pentru diferența de T.V.A. stabilită suplimentar de plată în sumă de lei au calculat dobânzi lei și penalități de întârziere lei.

Petenta contestă decizia de impunere nr. /22.04.2013 pentru suma totală de lei din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

Prejudiciul prezumtiv cauzat bugetului de stat consolidat ca urmare a faptelor constatate, prezentate mai sus, este de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile **art.214 din OG nr.92/ 2003 R** privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

(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 indicilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

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

Față de cele prezentate, întrucât prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-TL /22.04.2013, organele de inspectie fiscală au calculat eventualul prejudiciu adus de SC x SRL bugetului general consolidat al statului, în aceste condiții, **se reține** că numai în urma efectuării cercetării penale se pot lămuri aspectele menționate, și că, între stabilirea obligațiilor bugetare așa cum au fost înscrise în Decizia de impunere nr. F-TL /22.04.2013, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală parțială nr. F-TL 22.04.2013 și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea contestației în procedura administrativă.

Prin urmare se reține că organul de soluționare nu se poate pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Prioritate de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul de stat a obligației datorate în virtutea acestei fapte.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, motiv pentru care va suspenda soluționarea acesteia pentru suma totală de **lei** reprezentând: TVA suplimentară în sumă de lei, dobânzi lei și penalități de întârziere lei, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu prevederile art. 214 alin (3) din OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 214 și art.216 din O.G. 92/2003 ,privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de SC x SRL împotriva Raportului de inspectie fiscală nr.x/22.04.2013.

Art.2 Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de SC x SRL împotriva adresei nr.x/22.04.2013 și a Procesului Verbal nr.x/16.04.2013.

Art.3 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL x22.04.2013 privind la suma de x lei reprezentând T.V.A., emisă de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ.

Art.4. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC x SRL - pentru suma totală de lei reprezentând: TVA suplimentară în sumă de x lei, dobânzi x lei și penalități de întârziere x lei, până la soluționarea laturii penale, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu prevederile art.214, alin.(3) din OG nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Art.5 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale

DIRECTOR EXECUTIV