

## DECIZIA nr. 28 din 08.03.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul de Inspecție Fiscală ..., prin adresa nr. /..2013 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr./..2012, asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /..2013 în sumă totală de ...lei, reprezentând: TVA (... lei) și accesorii aferenteTVA (...lei).

Contestația este semnată de avocat A și confirmată cu ștampila Cabinetului de Avocatură - conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, și a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G.nr.92/2003 R, la dosarul cauzei fiind prezentată în original împuternicirea avocațială nr.27/2013.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din OG 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, SC X SRL cu sediul în com. L, str. , nr., , jud. Tulcea, înregistrat la O.R.C. Tulcea sub nr../2010, identificată prin CIF., formulează prezenta *contestație*:

" *Împotriva Deciziei de impunere nr../...2013*, precum și

*Împotriva Raportului de inspecție fiscală nr../..2013*, solicitând modificarea celor două documente atacate, în sensul celor de mai jos"

" **ÎN MOTIVARE**, (...) *s-au constatat o serie de aspecte*, consemnate de către echipa de control *în Raportul de inspecție fiscală parțială atacat(...)* astfel:

**1. ASPECTE CONSTATATE ÎN CADRUL CONTROLULUI (...)**", unde petenta prezintă "tratamentul sancțiunilor aplicate" contribuabilului, pentru anii 2011 și 2012, după cum urmează:

" - **2011**: ... *lei*, cu titlu de TVA colectată aferentă sumei de ... lei, reprezentând contravaloarea a..mc apa achiziționată, *dar nejustificată contabilicește* ca fiind consumată sau livrată (...).

- **2012**: ...*lei* TVA aferentă sumei ..lei, reprezentând contravaloarea a .. mc apa achiziționată, *dar nejustificată* în evidența contabilă a societății ca fiind consumată sau livrată (...). "

Față de aceste aspecte, societatea petentă identifică "drept cauza refuzul culpabil de a analiza documentația pusă la dispoziție de către administratorul societății, care, *chiar neconstituind evidență contabilă*, era de natură să justifice cantitățile-diferențe și să indice lipsă caracterul comercial al utilizării acestora."

### **2."OBIECȚIUNI RIDICATE LA MOMENTUL REDACTĂRII RAPORTULUI.**

(...) Astfel, amintim rezumativ aici cauzele arătate:

- 1.1 Igienizare trimestrială-în conformitate cu prevederile legale incidente (...)
- 1.2 Investiții pentru modernizarea și extinderea rețelei de alimentare
- 1.3 Avarii ale sistemului de alimentare
- 1.4 Caz Intemperii - forța majoră(îngheț/caniculă) (...)
- 1.5 Alte situații (...). "

### **3. ARGUMENTELE CONTESTAȚIEI**

**3.1** " *Contestatoarea nu poate fi obligată la restituirea TVA-ul aferent diferenței necomercializate, plătit către furnizorul AR și dedus, dar necollectat.*" arată

petenta, și invocă mai multe texte de lege pe care le consideră incidente în speță - fără a preciza însă actul normativ, și, emite concluzii în ipoteza în care "contestatoarea SC X SRL este asimilată categoriei persoanelor cu regim mixt, conf. art.147 din Codul Fiscal."

**3.2 "Imputarea TVA pe diferența necomercializată, este abuzivă.** Calcularea TVA pe diferențele necomercializate prin raportarea la prețul per mc și *imputarea sumei rezultate pare a fi un scenariu abracadabrant* și, drept urmare, avem serioase dubii că acesta este raționamentul organului de control fiscal. "

În finalul contestației, față de argumentele prezentate, petenta consideră că "X SRL nu poate fi obligată la plata unor sume, pentru care nu există vreun argument (...) doar în temeiul unui *puseu de imaginație*".

**II.** Ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de AIF Tulcea la S.C. X S.R.L., a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr../...2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../...2013, prin care a fost stabilită în sarcina petentei suma totală de **...lei**, reprezentând: TVA(...lei) și accesorii aferente TVA (...lei), constând în dobânzi/majorări(...lei) de întârziere aferente TVA și penalități(...lei) de întârziere aferente TVA.

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

#### **A. Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr../...2013**

**În fapt**, prin contestația formulată SC X SRL contestă Raportul de inspecție fiscală nr. /...2013 întocmit de către inspectorii din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice.. - AIF Tulcea, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr../...2013.

**În drept**, O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, 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 faptic 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.”

Conform **HG 1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține:

“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.”

Competența de soluționare conferită de **art.205** din **O.G 92/2003** R privind Codul de procedură fiscală este limitată astfel:

“*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 că în raportul pe care societatea petentă îl contestă au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./...2013, conform dispozițiilor legale citate mai sus în temeiul Titlului IX din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, *D.G.F.P. Tulcea se va pronunța asupra deciziei* ce a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /...2013.

În condițiile în care Decizia de impunere nr./...2013 este titlu de creanță care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentei și fiind cel care produce efecte față de petentă, și *nu Raportul de inspecție fiscală nr. /...2013* în care sunt doar consemnate constatările inspecției fiscale, pentru acest capăt de cerere privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. /...2013, aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**B. Referitor la contestația formulată de S.C. X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./...2013.**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina S.C. X S.R.L. obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, reprezentând ...lei TVA și ...lei accesorii aferente TVA.**

**În fapt**, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală - DGFP Tulcea, au efectuat o inspecție fiscală parțială prin care au verificat modul de evidențiere, calcul, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată la S.C. X S.R.L.

Față de motivațiile petentei pentru perioada verificată, respectiv 10.08.2010 - 30.09.2013, prin Raportul de inspecție fiscală s-au constatat următoarele diferențe:

**Anul 2011**

*Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011*, s-au stabilit diferențe de TVA în sumă de ...lei, urmare a diminuării TVA deductibilă cu suma de ...lei aferentă unor bonuri fiscale nejustificate sau neînsoțite de factură, precum și majorării TVA colectată cu suma totală de ... lei TVA, astfel:

- ...lei, reprezentând TVA necolectat și neînscris în facturile nr./...2011 și nr./...2011, și

- ...lei, reprezentând TVA colectată aferentă sumei de ...lei reprezentând contravaloarea a ...mc apa din subteran achiziționată de la ANAR și nejustificată ca fiind consumată sau livrată prin documente justificative înregistrate în evidența contabilă a anului 2011, cf. anexei 4 la RIF;

**Anul 2012**

*Pentru perioada 01.01.2012-30.09.2012*, s-au stabilit diferențe de TVA în sumă de ...lei, astfel:

- TVA deductibilă a fost diminuată cu suma de ...lei aferentă unor bonuri fiscale cu diverse achiziții (trecere bac, rovinietă) neînsoțite de factură, și

- ...lei reprezentând TVA colectată aferentă sumei de ...lei, reprezentând contravaloarea a ...mc apa din subteran achiziționată și nejustificată ca fiind consumată sau livrată prin documente justificative înregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2012-30.09.2012, cf. anexei 5 la RIF.

Concluziile controlului vizând întreaga perioadă verificată, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr./...2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./...2013, prin care s-au stabilit în sarcina SC X SRL diferențe (... lei) TVA precum

și accesorii(...lei) constând în dobânzi/majorări (...lei) și penalități (...lei) de întârziere aferente TVA, în sumă totală de ...lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează contestație cu motivele expuse la pct.I din prezenta decizie - prin care, din totalul diferențelor TVA stabilite suplimentar de către echipa de inspecție fiscală, *motivează în parte* sumele aferente anilor fiscali 2011 și 2012, respectiv *numai* cele subliniate mai sus (...lei și ...lei) reprezentând TVA colectată aferentă sumelor (...lei și...lei) reprezentând c/val ape(...mc și..mc) din subteran achiziționată și nejustificată ca fiind consumată sau livrată prin documente justificative înregistrate în contabilitate.

Deasemenea, ulterior depunerii contestației nr./...2013, petenta mai depune o *anexă* la contestație înregistrată sub același număr în data de...2013-*nesemnată și neștampilată de împuternicit*, formulând *PRECIZĂRI* prin care arată că înțelege să conteste *parțial* Raportul de inspecție fiscal nr.../...2013 și Decizia de impunere nr.../...2013, precizări formulate însă *în mod eronat*, întrucât suma reprezentând "TVA aferentă sumei de ...lei, reprezentând contravaloarea a ...mc apa din subteran achiziționată" este în quantum de ...lei, așa cum în mod corect o prezentase și petenta în contestație, și nu...lei - diferența între cele două sume în quantum de ..i, reprezentând TVA dedusă de societatea petentă de pe bonuri fiscale neînsoțite de facturi și necontestată de petentă.

Față de sumele motivate de societate pentru perioada verificată precum și alte *aspecte consemnate în Raportul de inspecție fiscală*, petenta solicită modificarea celor două documente atacate.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, Legea serviciului de alimentare cu apă și de canalizare nr.241/2006, OMFP 3055 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Legea contabilității nr. 82/1991R precum și O.G. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală.

**\* Referitor la ARGUMENTELE CONTESTAȚIEI :**

**3.1** " *Contestatoarea nu poate fi obligată la restituirea TVA-ului aferent diferenței necomercializate, plătit către furnizorul Apele Romane și dedus, dar necolectat. (...)*

**3.2** *Imputarea TVA pe diferența necomercializată, este abuzivă*", textele de lege invocate și sumele motivate de petentă, **reținem:**

- Din actul de control încheiat și decizia de impunere emisă în baza acestuia, rezultă că echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată cu diferențele stabilite de TVA colectată pentru întreaga perioadă verificată ...2010-..2012, din care petenta motivează numai următoarele sume aferente anilor 2011-2012, astfel:

" **2011:** *...lei*, cu titlu de TVA colectată aferentă sumei de ...lei reprezentând contravaloarea a ...mc apa achiziționată *dar nejustificată contabilicește* ca fiind consumată sau livrată ...

**2012:** *...lei* TVA aferentă sumei ..lei, reprezentând contravaloarea a ..mc apa achiziționată, *dar nejustificată în evidența contabilă a societății* ca fiind consumată sau livrată ";

- ori, **Codul fiscal** aplicabil în perioada verificată, stipulează:

**ART. 126 - Operațiuni impozabile**

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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;

#### **ART. 128 - Livrarea de bunuri**

(4) "Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: d) bunurile constatate lipsă din gestiune, (...)" astfel încât, lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată în conformitate cu prevederile art.128, alin.(4) lit.d) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv apa din subteran consumată "dar nejustificată în evidența contabilă a societății" după cum recunoaște chiar petenta; potrivit acestui articol:

(1) "Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar", coroborate cu prevederile **Legii contabilitii nr. 82/1991**, care prevede că:

**art.11** "Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise."; iar potrivit dispozițiilor **art.6, alin.(1)** din același act normativ, petenta avea obligația ca: "**Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ**".

Potrivit clauzelor din Abonamentul de utilizare/exploatare a resurselor de apă încheiat de către SC X SRL cu ANAR nr. /2011 în calitate de operator unic al resurselor de apă, societatea petentă avea obligația facturării apei utilizate din subteran la nivelul cantităților de resurse utilizate lunar recunoscute de părți prin proces verbal semnat de părțile împuternicite - precum și în conformitate cu textele de lege prezentate - ori, după cum rezultă din actul de control încheiat:

- în anul 2011, a facturat cantitatea de ..mc apă din subteran conform anexei 15 la RIF, iar petenta a dedus TVA pentru toată cantitatea de apă achiziționată, dar nu a și colectat TVA pentru aceeași cantitate de apă; și,

- pentru perioada ..2012-..2012, ANAR a facturat cantitatea de ..mc apă din subteran conform anexei 15 la RIF, iar petenta a dedus TVA pentru toată cantitatea de apă achiziționată, dar nu a și colectat TVA pentru aceeași cantitate de apă;

- întreaga cantitate de apă facturată de ANAR este înregistrată în evidența contabilă direct pe cheltuieli, fără a se ține în contabilitate o gestiune a apei din subteran care nu este facturată, așa cum în mod imperativ prevede **Legea contabilității nr.82/1991**:

- **art.12, alin.(2)**: "Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale.", coroborate cu prevederile **Ordinului nr.3055/29.10.2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care prevede:

- **art.164, alin.(1)** "Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.";

- potrivit **art.26, alin.4** din **Legea serviciului de alimentare cu apă și de canalizare nr.241/2006**: "Operatorii au obligația să țină evidențe distincte pentru fiecare activitate, având contabilitate separat pentru fiecare tip de serviciu și/sau localitate de operare în parte."

Astfel, din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă că:

- în anul 2011, SC X SRL a facturat către utilizatori persoane fizice și juridice cantitatea de ...mc apă față de cantitatea de ..mc apă achiziționată, rezultând

o diferență de ...mc apă consumată și nejustificată cu documente înregistrate în evidența contabilă - considerată de organele de control ca fiind lipsă în gestiune așa după cum este prezentată în anexa 7 la RIF; în acest an, prețul de furnizare legal aprobat și practicat de societatea petentă a fost de ...lei mc fără TVA, astfel că, față de prevederile legale în vigoare citate mai sus, în mod corect și legal organele de control au stabilit diferența de TVA colectată în sumă de ...lei aferentă sumei de ...lei reprezentând c/val diferenței de ...mc apă consumată și nejustificată cu documente înregistrate în evidența contabilă, respectiv (...mc x ..lei/mc);

- în perioada 01.01.2012-30.09.2012 SC X SRL a facturat către utilizatori persoane fizice și juridice cantitatea de...mc apă față de cantitatea de ...mc apă achiziționată, rezultând o diferență de ...mc apă consumată și nejustificată cu documente înregistrate în evidența contabilă - considerată de organele de control ca fiind lipsă în gestiune, așa după cum este prezentată în anexa 7 la RIF; în acest an, prețul de furnizare legal aprobat și practicat de societatea petentă a fost de ...lei mc fără TVA, astfel că, față de prevederile legale în vigoare anterior citate, în mod legal organele de control au stabilit diferența de TVA colectată în sumă de ...lei aferentă sumei de ...lei reprezentând c/val diferenței de...mc apă consumată și nejustificată cu documente înregistrate în evidența contabilă, respectiv (...mc x...lei/mc).

De asemenea, din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă că prețul luat în calcul de echipa de inspecție fiscală pentru diferențele de apă din subteran constatate, este cel prevăzut de ANAR prevăzut la art. 1 din AVIZUL privind stabilirea prețurilor și a tarifelor la serviciile publice de alimentare cu apă potabilă și de canalizare-epurare pentru comuna L..., operator SC X SRL-aflat în copie la dosarul cauzei.

Mai mult decât atât, în *Nota explicativă* (aflată în copie la dosarul cauzei) solicitată directorului executiv al SC X SRL cu privire la deficiențele constatate, acesta susține că diferențele dintre cantitățile de apă din subteran și cele facturate nu sunt datorate folosirii apei în scop comercial - nefiind livrate sau transferate către client pe bază de facturi sau în alte condiții,ci, nevoilor curente ale UAT com.... și implicit ale SC X SRL cum ar fi: igienizarea sistemelor de alimentare cu apă către populație, investiții de modernizare a acestora, avarii ale sistemului de alimentare cu apă, furtuni, îngheț, etc), însă, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează: "Din verificarea evidenței contabile a societății, organele de inspecție fiscală nu au găsit înregistrate documentele menționate de directorul executiv în Nota explicativă cu privire la justificarea consumului de apă pentru perioada ...2011-...2012. Acest aspect rezultă și din răspunsul dat de către dl. S..." - motiv pentru care în mod corect acestea nu au luat în considerație documentele anexate notei explicative din..2013, întrucât aceste documente nu erau înregistrate în evidența contabilă a societății, conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991R, care la art.6 prevăd în mod imperativ că: (1) "**Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ**", având în vedere că potrivit alin.(2): "*Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.*" ori, având în vedere "**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**" prevăzută la art.64 din Codul de procedură fiscală, respectiv OG nr. 92/2003R: Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de

**impunere.** (...)” precum și **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale** prevăzută de același act normativ:

**ART. 65** alin.(1) "Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.(...)"

Prin refacturarea întregii cantități de apă din subteran achiziționată de la ANAR..., rezultă implicit că petenta nu a colectat nici TVA aferent acestor venituri, și deci, în mod corect organele de control au procedat la colectarea TVA aferentă veniturilor neînregistrate (...lei+...lei) pentru *anii 2011 și 2012*, și întrucât petenta nu a respectat prevederile legale impuse de Codul fiscal și Legea contabilitii redate mai sus, și nici ale Ordinului nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, "*Calcularea TVA pe diferențele necomercializate prin raportarea la prețul per mc și imputarea sumei rezultate*", s-a făcut în baza prevederilor legale prezentate și nu a unui "*scenariu abracadabrant*" cum afirmă contestatoarea.

Față de cele de mai sus, cf prevederilor legale incidente în speță, rezultă că în mod legal organele de control au procedat la colectarea TVA în sumă de:..**lei** aferentă sumei de...lei reprezentând contravaloarea a...mc apa din subteran achiziționată în 2011 și ..**lei** aferentă sumei de...lei reprezentând contravaloarea a... mc apa din subteran achiziționată în *perioada...2012-...2012* - apă achiziționată de la ANAR, *nejustificată ca fiind consumată sau livrată prin documente justificative înregistrate în evidența contabilă a perioadei verificate*, și deci, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la aceste sume.

Deși prin contestația formulată petenta se îndreaptă împotriva întregii Decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2013, petenta nu motivează în totalitate sumele aferente TVA colectată și nici sumele aferente TVA deductibilă pentru anii fiscali 2010-2012 și urmează ca acestea să fie respinse ca nemotivate.

În concluzie, rezultă că organele de control au procedat corect la diminuarea TVA deductibilă precum și la majorarea TVA colectată pentru întreaga perioadă verificată, și deci, în mod legal au fost stabilite diferențele reprezentând TVA de plată în sumă totală de **...lei** în sarcina petentei.

Față de cele expuse, reținem că afirmația petentei "*Imputarea TVA pe diferența necomercializată, este abuzivă.*" - nu are temei legal

În soluționarea cauzei mai sunt incidente și următoarele prevederi legale din **O.G. nr.92/2003R** privind Codul de procedură fiscală:

**ART. 206 - Forma și conținutul contestației**

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

c) **motivele de fapt și de drept;**

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."

**Ordinul nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:



**2.5. “Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

**11.1.** “Contestația poate fi respinsă ca:

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației* sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Cu privire la majorările de întârziere aferente TVA de plată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, și, întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora și *nu a prezentat nici o motivație de fapt sau de drept* privind accesoriile - *acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația* conform prevederilor legale în vigoare; ori, potrivit **art.119, alin.(1)** din OG92/2003 R: “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și cum petenta datorează TVA în sumă de ...lei, datorează și accesoriile aferente TVA în sumă totală de ...lei constând în majorări (...lei) și penalități (...lei) de întârziere corespunzătoare TVA-sume care urmează a fi respinse ca nemotivate.

Față de cele reținute, având în vedere faptul că petenta nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, sau alte documente justificative de natură să modifice concluziile organelor de control, menținem în totalitate constatările echipei de inspecție fiscală stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../..2013 în sumă de ..lei, și urmează a se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația privind această sumă.

\* Societatea petentă invocă mai multe prevederi legale la pct 3 din contestație, *fără să precizeze actul normativ care le reglementează* și menționează *în mod eronat* că SC X SRL "este asimilată categoriei persoanelor impozabile cu regim mixt, conform art.147 din Codul fiscal" așa după arată și organele de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, că: "Din verificarea efectuată, pentru sursa TVA, organele de inspecție fiscală nu au constatat faptul că SC X SRL este o persoană impozabilă cu regim mixt pentru TVA."

\* Față de celelalte obiecțiuni ridicate la momentul redactării raportului, se reține că în conformitate cu prevederile **art.206, alin.(2) din O.G. 92/2003 R** privind Codul de procedură fiscală, privind *Forma și conținutul contestației*: **“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat,(...)”**

În plus, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează că: *“Inspecția fiscală pentru TVA a fost efectuată în baza Solicitării nr../..2012 emisă de Camera de Conturi Tulcea înregistrată la D.G.F.P.Tulcea -A.I.F. sub nr../..2012 și a Avizului de Inspecție Fiscală nr../..2012 emisă de D.G.F.P.Tulcea - A.I.F.”*, iar din Raportul de control nr../..2012 întocmit de Curtea de Conturi a României –Camera de Conturi Tulcea pe care societatea la pus la dispoziția organelor de control rezultă că: „nu au fost aduse argumente de natură a modifica constatarea echipei de control”, SC X SRL nu a prezentat documente justificative privind diferențele de apă din subteran nefacturate către consumatori, astfel încât la data încheierii raportului de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni privind data și momentul încheierii acestora.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE:**

**Art.1** *Respingerea ca inadmisibilă a contestației* formulată de SC X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013.

**Art.2** *Respingerea ca neântemeiată și nemotivată a contestației* formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2013 în sumă de ...lei, reprezentând: TVA în sumă de ...lei și accesorii aferente TVA în sumă de ... lei.

**Art.3** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**DECIZIA nr.31 din 01.04.2013**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin adresa nr.../...2013 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../...2013, asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2013, în sumă totală de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/2003R, și este semnată de contestatoare *prin avocat* T și confirmată cu ștampila Cabinetului de Avocatură - conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, *însă* la dosarul cauzei *nu* este prezentată împuternicirea avocațială, pentru a se face dovada calității de împuternicit al contestatorului.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.../...2013, organul de soluționare competent a solicitat Cabinetului de Avocatură..., să prezinte împuternicirea avocațială în original, pentru avocat T, în conformitate cu prevederile art.206, alin.1, lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu prevederile pct. 2.2 din Ordinul nr.2137/2011 privind Instrucțiunile pentru aplicarea art.206 referitoare la *Forma și conținutul contestației*, prin care să facă dovada calității de împuternicit al semnatarului contestației; până la data soluționării contestației, petenta nu a răspuns.

Condițiile de procedură *nefiind* îndeplinite conform prevederilor art.206, alin.(1), lit.e) din O.G. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, potrivit prevederilor art.213, alin.(5) din același act normativ: "*Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.*"

În **OPANAF 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se specifică:

**9.5.** "*Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală,*

prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale."

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, SC X SRL, cu sediul în mun. Tulcea, str..., nr., jud. Tulcea, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului Tulcea sub nr.J.././1991, având C.U.I. RO.. și sediul ales în B, str..., nr... formulează prezenta contestație, "*Împotriva:*

*Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../...2013 și a*

*Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2013, cu sumele aferente (...)*"

Prin contestația formulată, petenta prezintă istoricul societății și arată că a preluat SC X SRL în anul 2009 de la asociații Y și Z *cu datorii foarte mari în acea perioadă*, și la data de ...2010 actualul administrator al societății d-l P semnează Declarația nr.prin care îndeplinește condițiile de exercitare a calității de asociat unic; acesta face precizarea că "*nu s-a semnat nici un proces-verbal de predare-primire a gestiunii societății sau a documentelor financiar-contabile între subsemnatul în calitate de unic asociat și foștii asociați*" - fapt pentru care pe tot parcursul contestației petenta prezintă și enumeră o serie de "**Diligente întreprinse în vederea recuperării documentelor financiar-contabile:(...)**" *motiv pentru care nu a putut răspunde solicitării organului fiscal de a prezenta documentele solicitate.*

Petenta mai arată că au fost întocmite o serie de adrese către Garda Financiară și Inspectoratul Județean de Poliție Tulcea precum și ANAF Tulcea, dar și numeroase acțiuni civile și plângeri penale împotriva foștilor administratori ai societății, unele în curs de soluționare, în vederea recuperării tuturor documentelor contabile SC X SRL aferente anilor 2008-2011.

Petenta susține că a formulat acțiune în instanță având ca obiect obligarea numiților (...) în calitate de foști administratori ai SC X SRL de a preda documentele financiar-contabile ale societății și că "*acestea sunt motivele obiective pentru care SC X SRL nu a putut prezenta documentele supuse controlului*, motiv pentru care contestăm sumele evidențiate de către organul de control ca fiind obligații fiscale ale societății."

Față de argumentele prezentate, petenta solicită în final "*admiterea contestației formulate și suspendarea efectelor acesteia până la soluționarea dosarului nr.../2013, aflat pe rolul instanței de judecată.*"

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL din mun. Tulcea, organele de control fiscal din cadrul AIF Tulcea - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, au verificat modul de stabilire, evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

Concluziile controlului vizând perioada verificată, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr../.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../.2013, prin care s-au stabilit în sarcina SC X SRL, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, astfel:

- impozit pe profit ..... lei;
- majorări de întârziere impozit pe profit ..... lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit..... lei;
- TVA stabilit suplimentar de plată ..... lei;
- majorări de întârziere aferente TVA ..... lei;
- penalități de întârziere aferente TVA ..... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor societății petente cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X SRL prin împuternicit avocat T, fără a depune la dosarul cauzei împuternicirea în original întocmită conform legii, care să îi confere acest drept, nerespectându-se astfel dispozițiile obligatorii ale art.206, alin.(1), lit.e) din OG nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, organele de control fiscal din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a DGFP Tulcea, au efectuat un control prin care au verificat modul de evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată la S.C. X SRL din Tulcea.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2011 la impozitul pe profit și 01.01.2010 - 31.07.2012 pentru TVA.

Rezultatele inspecției fiscale s-au finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală parțială nr../..2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr../..2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În timpul inspecției, organele de control au constatat că:

- societatea petentă nu a putut prezenta toate documentele solicitate pentru întreaga perioadă verificată în vederea verificării conformității și legalității facturilor cu achizițiile de bunuri și servicii, motiv pentru care aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal fără a avea la bază documente justificative cf. prevederilor art.21, alin.(4), lit.f Cod fiscal, coroborat cu pct.44 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- petenta a dedus TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii fără a avea la bază documente justificative, încălcând prevederile art.145,146 Cod fiscal;

- întrucât societatea petentă nu a putut pune la dispoziția organelor de control documente contabile pentru perioada ianuarie 2010 - decembrie 2011, echipa de inspecție fiscală intrând în posesia unor documente financiar - contabile a societății doar cele aferente perioadei 01.01.2012- 31.07.2012, s-a procedat la estimarea bazei impozabile și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011, conform art.67, alin.(2) din OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, în baza declarațiilor ficale D100 și D101 privind impozitul pe profit, a bilanțelor de verificare atașate bilanțurilor contabile înregistrate la AFP Tulcea, metoda de estimare folosită de echipa de control fiind metoda produsului/serviciului și a volumului cfm. OPANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, și în baza Notei de fundamentare nr../..2013.

Astfel, urmare constatărilor de mai sus și a verificărilor privind impozitul pe profit și TVA, organele de control au stabilit că societatea petentă datorează pentru întreaga perioadă verificată un impozit pe profit în sumă de ...lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de ...lei, constând în majorări(..lei) și penalități(..lei) de întârziere aferente impozitului pe profit; de asemenea, stabilesc TVA suplimentar de plată în sumă totală de ...lei cu accesorii aferente în sumă de ...lei, constând în majorări (... lei) și penalități (... lei) de întârziere aferente TVA.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează prezenta contestație, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale*

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../...2013, cu sumele aferente și cu motivațiile expuse la pct.I din prezenta decizie.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr../...2013 (confirmată de primire la ...2013), organul de soluționare competent a solicitat Cabinetului de Avocatură.., să prezinte împuternicirea avocațială în original, pentru avocat T, în conformitate cu prevederile art.206, alin.1, lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborate cu prevederile pct. 2.2 din Ordinul 2137/2011 privind Instrucțiunile pentru aplicarea art.206 referitoare la *Forma și conținutul contestației*, prin care să facă dovada calității de împuternicit al semnatarului contestației.

Până la data soluționării contestației și a întocmirii prezentei decizii, petenta nu a răspuns solicitărilor D.G.F.P.Tulcea și nu a transmis cele solicitate.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art.18 alin.(1) și (2), art.206 alin (1), art.213 alin.(5) și art.217 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a normelor metodologice de aplicare a acestor articole aprobate prin H.G. 1050/2004:

#### **Codul de procedură fiscală:**

##### **Art. 18**

"(1) *În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit.* Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).

(2) *Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată.[...]"*

##### **ART. 206 - Forma și conținutul contestației**

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) *motivele de fapt și de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;*
- e)semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. ***Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.***"

##### **Norme metodologice:**

**175.2.** "În situația în care contestația este formulată printr-un împuternicit al contestatorului, organele de soluționare competente vor verifica **împuternicirea, care trebuie să poarte semnătura și ștampila persoanei juridice contestatoare, după caz.**"

Se reține că, față de textele de lege prezentate mai sus, contestația formulată de petentă nu respectă prevederile în vigoare privind *Forma și conținutul contestației*, respectiv nu a făcut dovada calității de împuternicit a semnatarului contestației solicitată de organul de soluționare competent Cabinetului de Avocat... prin adresa nr../...2013, deși a fost confirmată de primire la data de...2013, întrucât până la data soluționării contestației, petenta *nu a răspuns* solicitărilor DGFP Tulcea și nu a transmis împuternicirea avocațială pentru avocat T prin care să se facă dovada calității de împuternicit a semnatarului contestației.

În speță sunt incidente și prevederile **O.G. nr.92/2003R** privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile **OPANAF 2137/2011** privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**- ART. 213 - Soluționarea contestațiilor**

*(5)"Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."* iar în **OPANAF 2137/2011**, se specifică:

**9.5.** *"Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale."*

- conform **art.217 Cod procedură fiscală, se reține:**

**Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

*(1) "Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei."*, coroborate cu dispozițiile pct.12 - Instrucțiuni pentru aplicarea art.217 din Codul de procedură fiscală:

**" 12.1.** *Contestația poate fi respinsă ca:(...)*

*b) fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;"*

Având în vedere prevederile legale menționate și faptul că până la data soluționării contestației, petenta nu depune documentele solicitate prin adresa nr./...2013, urmează a se respinge contestația petentei ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate procesuală.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală se

**DECIDE:**

**Art.1** *Respingerea ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate procesuală, a contestației formulată de SC X SRL prin avocat T, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./...2013 în sumă de ...lei și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr./...2013.*

**Art.2** 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,**