



DECIZIA nr.221/2011/29.02.2012
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
S.C. S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureş,
înregistrată sub nr...../18.03.2011

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureş**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr..../18.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../11.02.2011 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr..../10.02.2011, comunicată petentei la data de 17.02.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) Prin contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş sub nr..../18.03.2011, completată cu adresa înregistrată sub nr..../21.03.2011, petenta solicită anularea deciziei de impunere și a actelor administrative care au precedat-o ca fiind netemeinice și nelegale, invocând următoarele:

- înainte de analizarea pe fond a constatărilor, se impune a se evidenția o cauză de nulitate cu privire la condițiile de formă ale actului administrativ fiscal atacat;

- decizia atacată fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.2 lit.d) și j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel că “în cuprinsul deciziei nu s-au făcut mențiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal respectiv la audierea contribuabilului, mențiuni obligatorii ca urmare a normelor imperative care caracterizează această materie. Inserarea acestor elemente doar în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr..... din 22 noiembrie 2010 nu este de natură a înlătura sancțiunea nulității prevăzută de art.46 din același cod, întrucât Raportul de Inspecție Fiscală nu este un act administrativ fiscal în sensul art.41 din O.G. nr.92 din 2003, ci doar un act premergător acestuia”;

- față de aceste aspecte, societatea consideră că actul administrativ atacat este lovit de nulitate absolută, astfel încât organul de soluționare a contestației are îndreptățirea de a da eficiență prevederilor art.213 alin.5 din O.G. nr.92 din 2003 potrivit căruia “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 situația respingerii excepției invocate, se va analiza pe fond contestația depusă, cu luarea în considerare a argumentelor pe care societatea se angajează să le comunice ulterior.

În adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../21.03.2011, petenta invocă următoarele:

- în Decizia de impunere nr..../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în mod eronat se fac referiri la prevederile art.145 indice 1 alin.1 din Legea nr.571/2003;

- “se impune anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.... din 11.02.2011 atacate, pe considerentul că nu se pot identifica corect și integral descrierile faptelor pretinse a fi comise”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare verificării efectuate de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureș*, având ca obiectiv efectuarea unui control anticipat asupra soldurilor sumelor negative de taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, respectiv în cuantum de lei, pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin deconturile întocmite pentru lunile septembrie 2010, respectiv decembrie 2010, depuse la Administrația Finanțelor Publice Târnăveni sub nr..../25.10.2010 și nr...../25.01.2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../10.02.2011 și Decizia de impunere nr..../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

1. Cap.III, pct.1 lit.a) - e) din raportul de inspecție fiscală

Perioada verificată: 01.04.2010- 30.09.2010.

a) În perioada iulie - septembrie 2010 societatea verificata a dedus taxa pe valoarea adaugata în suma totala de ... lei aferenta achizițiilor de combustibili (motorina si benzina), pentru justificarea căreia unitatea a prezentat doar bonurile

fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), fără a prezenta organelor de control și facturile fiscale aferente.

La control s-a constatat ca bonurile fiscale anterior mentionate nu au înscrise datele de identificare ale autovehiculelor pentru care au fost achizitionati combustibilii sau acestia au fost utilizati pentru autoturisme a caror greutate maxima autorizata nu depaseste 3.500 kg si care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri si care nu se încadreaza în exceptiile prevazute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și faptul că bonurile fiscale emise, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, pot fi considerate documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată numai în cazul în care acestea sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***unitatea nu are dreptul de deducere a T.V.A. în sumă totală de ... lei***, și în consecință au stabilit suplimentar în sarcina societății T.V.A. în suma anterior menționată.

b) În luna august 2010 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în factura nr..../18.08.2010 emisă de S.C. ... S.R.L. - societate neplătitoare de TVA, reprezentând "reparații mecanice, tinichigerie și vopsit după deviz" (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control ***au stabilit că unitatea datorează suplimentar TVA în suma de lei***.

c) Referitor la serviciile de cazare pentru care în trim. III 2010 au fost emise facturile fiscale cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora S.C. S.R.L din loc. Dâmbău, jud. Mureș, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea verificată nu a prezentat la control documente justificative (deconturi de deplasare) privind efectuarea cheltuielilor de cazare pentru "delegați de la societățile colaboratoare cu S.C. ... S.R.L." conform explicațiilor date de reprezentantul societății (nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de control au concluzionat ca unitatea a dedus nejustificat TVA în sumă de lei înscrisă în facturile în cauză, nefiind îndeplinite condițiile legale stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și la pct.46 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care ***au stabilit suplimentar în sarcina societății T.V.A. în suma anterior menționată***.

d) În trim.III 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări" contravaloarea facturilor emise de S.C. ... S.R.L. reprezentând "mese servite" (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Având în vedere explicațiile scrise date de reprezentantul societății, conform cărora beneficiarii meselor servite au fost "angajații societății" (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală) și ținând cont de prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut că societatea avea obligația colectării TVA la nivelul taxei deduse, astfel că **unitatea datorează suplimentar TVA în sumă de ... lei.**

e) În perioada mai - iunie 2010 societatea verificată a realizat venituri din închirieri spații comerciale înregistrate în contabilitate în contul 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii", fără a le evidenția în deconturile de TVA întocmite pentru trimestrele II, III și IV 2010 ca și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, conform art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au reținut că, potrivit prevederilor art.147 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind persoană impozabilă cu regim mixt, S.C. ... S.R.L din loc. Dâmbău, jud. Mureș avea obligația determinării TVA deductibile pentru trim.II 2010 pe baza pro-ratei provizorii, astfel că față de suma de ... lei reprezentând TVA dedusa de societate în trim II 2010, la control s-a stabilit ca societatea a avut dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei, **diferența de ... lei (... lei - ... lei) reprezentând TVA dedusa nejustificat.**

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus la pct.a)- e), pentru perioada 01.04.2010- 30.09.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei (... lei + .. lei + ... lei + ... lei + ... lei).

2. Cap.III, pct.2 din raportul de inspecție fiscală

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă trim.II 2010, la control s-a stabilit că societatea datorează majorări de întârziere în cuantum total de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

3. Cap.III, pct.3 lit.a) - e) din raportul de inspecție fiscală

Perioada verificată: 01.10.2010 - 31.12.2010.

a) În perioada octombrie - decembrie 2010 societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei aferentă achizițiilor de combustibili (motorină și benzină), pentru justificarea căreia unitatea a prezentat doar bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), fără a prezenta organelor de control și facturile fiscale aferente.

La control s-a constatat că bonurile fiscale anterior menționate nu au înscrise datele de identificare ale autovehiculelor pentru care au fost achiziționați

combustibilii sau acestia au fost utilizati pentru autoturisme a caror greutate maxima autorizata nu depaseste 3.500 kg si care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri si care nu se încadreaza în exceptiile prevazute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și faptul că bonurile fiscale emise, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, pot fi considerate documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată numai în cazul în care acestea sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că ***unitatea nu are dreptul de deducere a T.V.A. în sumă totală de ... lei***, și în consecință au stabilit suplimentar în sarcina societății T.V.A. în suma anterior menționată.

b) Referitor la serviciile de cazare pentru care în trim. IV 2010 au fost emise facturile fiscale cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora S.C. ... S.R.L din loc. Dâmbău, jud. Mureș, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea verificată nu a prezentat la control documente justificative (deconturi de deplasare) privind efectuarea cheltuielilor de cazare pentru “delegați de la societățile colaboratoare cu S.C. S.R.L.” conform explicațiilor date de reprezentantul societății (nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de control au concluzionat ca unitatea a dedus nejustificat TVA în sumă de ... ***lei*** înscrisă în facturile în cauză, nefiind îndeplinite condițiile legale stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și la pct.46 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care ***au stabilit suplimentar în sarcina societății T.V.A. în suma anterior menționată.***

c) În trim.IV 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări” contravaloarea facturilor emise de S.C. ... S.R.L. reprezentând “mese servite” (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Având în vedere explicațiile scrise date de reprezentantul societății, conform cărora beneficiarii meselor servite au fost “angajații societății” (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală) și ținând cont de prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut că societatea avea obligația colectării TVA la nivelul taxei deduse, astfel că ***unitatea datorează suplimentar TVA în sumă de lei.***

d) În luna decembrie 2010 societatea a înregistrat ca și operațiune scutită de TVA prestări servicii de publicitate efectuate în baza contractului

nr..../07.12.2010 încheiat cu beneficiarul S.C. S.R.L. pentru care a fost emisă factura fiscală seria nr..../07.12.2010 în valoare de ... lei și TVA în sumă de lei (anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de control au reținut că prestarea de servicii efectuată de societate nu este inclusă în scutirile prevăzute de normele legale în vigoare, în speță devenind aplicabile prevederile art.134[^]1 alin.(1) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de lei.**

e) Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au determinat o pro-rată definitivă de 100% și, potrivit prevederilor art.147 alin.(12) din Legea nr.571/2003, au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei determinată pe bază de pro-rată provizorie pentru trim.II 2010, cu această sumă majorând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă trim.IV 2010, concluzionând că influența fiscală constă doar în calcul de **accesorii** pentru perioada 01.04.2010 - 30.09.2010, acestea fiind în sumă de lei.

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus la pct.a) - e), pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma totală de lei (... lei + lei + lei + ... lei - lei).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la nerespectarea condițiilor de formă ale actului administrativ fiscal atacat și la încălcarea regulilor de procedură susținută de contestatoare în sensul că decizia atacată fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.2 lit.d) și j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel ca “în cuprinsul deciziei nu s-au făcut mențiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal respectiv la audierea contribuabilului, mențiuni obligatorii ca urmare a normelor imperative care caracterizează această materie. Inserarea acestor elemente doar în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr..... din 22 noiembrie 2010 nu este de natură a înlătura sancțiunea nulității prevăzută de art.46 din același cod, întrucât Raportul de Inspecție Fiscală nu este un act administrativ fiscal în sensul art.41 din O.G. nr.92 din 2003, ci doar un act premergător acestuia”, se rețin următoarele:

La art.109 “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.**

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

(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspectie fiscala”.

Față de prevederile legale anterior citate, se reține că raportul de inspectie fiscală, în care sunt consemnate constatările organelor de control din punct de vedere faptic și legal și care se întocmește în conformitate cu procedura prevăzută la Titlul VII “Inspectia fiscală” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, este un act premergător deciziei de impunere și stă la baza emiterii acesteia.

Potrivit prevederilor art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, “Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:[...]

d) obiectul actului administrativ fiscal;

[...]

j) mentiuni privind audierea contribuabilului”.

Referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, art.46 din același act normativ stipulează:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Având în vedere cele de mai sus, în urma analizării documentelor existente la dosarul cauzei și ținând cont de sustinerile petentei se rețin următoarele:

Urmare inspectiei fiscale efectuate la S.C. S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureș, având ca obiectiv efectuarea controlului anticipat asupra soldurilor sumelor negative de taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, respectiv în cuantum de lei, pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin deconturile întocmite pentru lunile septembrie 2010, respectiv decembrie 2010, depuse la Administrația Finanțelor Publice Târnăveni sub nr...../25.10.2010 și nr...../25.01.2011, a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr...../10.02.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.

Decizia de impunere anterior menționată a fost emisă prin intermediul mijloacelor informatice și completată în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", astfel cum a fost modificat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1046/2007.

Obiectul deciziei de impunere este specificat în însăși titlul actului administrativ contestat, respectiv “decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală”. Despre obiectul actului administrativ fiscal atacat în speță se face referire atât în conținutul Raportului de inspectie fiscală nr...../10.02.2011 la cap.III “Constatări fiscale”, respectiv cap.VI

“Sinteza constatărilor fiscale”, cât și la pct.2.2.1. din decizia de impunere contestată - col.5-6 “Obligație fiscală stabilită suplimentar”, respectiv col.10 - 12 “Obligații fiscale accesorii de plată”.

Susținerea petentei potrivit căreia “se impune anularea Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.... din 11.02.2011 atacate, pe considerentul că nu se pot identifica corect și integral descrierile faptelor pretinse a fi comise” nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, la pct.2.2.2. și 2.2.3. din decizia de impunere contestată fiind redată **punctual și complet** motivele de fapt și temeiul de drept care au stat la baza constatărilor organelor de control, aferent fiecărei perioade verificate.

Referitor la lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului din decizia de impunere atacată, se reține că formularul, editat în baza unui program informatic și cu respectarea prevederilor legale anterior menționate, nu prevede o asemenea informație, însă lipsa acesteia nu este de natură să atragă nulitatea deciziei, acest element neregăsindu-se între cele enumerate mai sus la art.46 “Nulitatea actului administrativ fiscal” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.107 alin.(2) din același act normativ “La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, *acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere [...]*”.

Se reține că la cap.V din Raportul de inspecție fiscală nr.../10.02.2011, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../11.02.2011, sunt făcute mențiuni despre discuția finală cu contribuabilul care, înștiințat fiind prin documentul nr..../08.02.2010 (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală) asupra datei, orei și locului de desfășurare a discuției finale, și-a prezentat punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale și obligațiile stabilite suplimentar (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere cele menționate mai sus, este neîntemeiată solicitarea petentei privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr..../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, aceasta fiind emisă cu respectarea prevederilor legale invocate în speță.

II. Referitor la suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând taxă pe valoarea adăugată

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili în baza bonurilor fiscale, în condițiile în care societatea contestatară prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de control.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III, pct.1 lit.a) și pct.3 lit.a) din raportul de inspecție fiscală) că în perioada iulie - septembrie 2010, respectiv octombrie - decembrie 2010, societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, respectiv în suma de lei aferentă achizițiilor de

combustibili (motorina si benzina), pentru justificarea căreia unitatea a prezentat doar bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), fără a prezenta organelor de control și facturile fiscale aferente.

La control s-a constatat ca bonurile fiscale anterior mentionate nu au înscrise datele de identificare ale autovehiculelor pentru care au fost achizitionati combustibilii sau acestia au fost utilizati pentru autoturisme a caror greutate maxima autorizata nu depaseste 3.500 kg si care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri si care nu se încadreaza în exceptiile prevazute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la aceste constatari ale organelor de control, prin contestația formulată societatea invocă doar faptul că “în Decizia de Impunere nr..../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în mod eronat se fac referiri la prevederile art.145 indice 1 alin.1 din Legea nr.571/2003”, fără a prezenta argumentele de fapt si de drept însoțite de documente prin care sa combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligatiile, altele decât cele prevazute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

În legătură cu aceste prevederi, la pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că,

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca înlocuieste factura initiala.

(2) Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 64/2002, republicata, cu modificarile ulterioare, daca sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate se retine ca regula generala în ceea ce priveste justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata este utilizarea facturii fiscale.

Totodata, dispozitiile legale citate stipuleaza clar, imperativ si fara exceptie faptul ca, pentru carburantii auto achiziționați deducerea taxei pe valoarea adăugată poate fi justificata si cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.28/1999, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 64/2002, republicata, cu modificarile ulterioare, daca sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului.

La art. 145¹ "**Limitari speciale ale dreptului de deducere**" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se înscriu în oricare dintre urmatoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzari si de agenti de recrutare a fortei de munca;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru închirierea catre alte persoane, instruirea de catre scolile de soferi, transmiterea folosintei în cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Tinând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că societatea contestatară prin contestația formulată, completată ulterior cu adresa nr..../21.03.2011 nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației, care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră "**Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării**", rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (... lei + lei).

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora *“Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit carora *“Contestatia poate fi respinsa ca:*

a) neîntemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”,
se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de lei (... lei + lei) reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

III. Referitor la suma totală de lei reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată;

- - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații se poate pronunța pe fond asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat (Cap.III, pct.1 lit.b) - e) din raportul de inspecție fiscală) că **în perioada 01.04.2010 - 30.09.2010** societatea a dedus nejustificat **taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei**, astfel:

- în ceea ce privește suma de..... lei, societatea a dedus în mod eronat TVA în suma menționată în baza facturii nr..../18.08.2010 emisă de S.C. ... SERV S.R.L. - societate neplătitoare de TVA, reprezentând “reparații mecanice, tinichigerie și vopsit după deviz” (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală);

- în ceea ce privește suma de lei, unitatea verificată nu a prezentat la control documente justificative (deconturi de deplasare) privind serviciile de cazare pentru care în trim. III 2010 au fost emise facturile fiscale cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora S.C. ... S.R.L din loc. Dâmbău, jud. Mureș, a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma menționată;

- în ceea ce privește suma de lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării TVA la nivelul taxei deduse în baza facturilor emise de S.C..... S.R.L. reprezentând “mese servite” (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), având în vedere că acestea au fost acordate în mod gratuit angajaților societății;

- în ceea ce privește suma de lei, întrucât în perioada mai - iunie 2010 societatea verificată a realizat venituri din închirieri spații comerciale înregistrate în contabilitate în contul 706 “Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”, organele de control au reținut că unitatea este persoană impozabilă cu regim mixt care avea obligația determinării TVA deductibile pentru trim.II 2010 pe baza pro-ratei provizorii, astfel că față de suma de lei reprezentând TVA dedusa de societate în trim II 2010, la control s-a stabilit ca societatea a avut dreptul de

deducere doar pentru TVA în suma de ... lei, diferența de..... lei (... lei - lei) reprezentând TVA dedusă nejustificat.

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă trim.II 2010, la control s-a stabilit (Cap.III, pct.2 din raportul de inspecție fiscală) că societatea datorează **majorări de întârziere în cuantum total de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit (Cap.III, pct.3 lit.b) - e) din raportul de inspecție fiscală) că **aferent perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010** societatea nu are drept de rambursare pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei**, reținând următoarele:

- în ceea ce privește suma de ... lei, societatea verificată nu a prezentat la control documente justificative (deconturi de deplasare) privind serviciile de cazare pentru care în trim. IV 2010 au fost emise facturile fiscale cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora S.C. S.R.L din loc. Dâmbău, jud. Mureș, a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma menționată;

- în ceea ce privește suma de lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării TVA la nivelul taxei deduse în baza facturilor emise de S.C. S.R.L. reprezentând "mese servite" (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), având în vedere că acestea au fost acordate în mod gratuit angajaților societății;

- în ceea ce privește suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut că în luna decembrie 2010 societatea a înregistrat eronat ca și operațiune scutită de TVA prestările de servicii de publicitate efectuate în baza contractului nr...../07.12.2010 încheiat cu beneficiarul S.C. S.R.L. pentru care a fost emisă factura fiscală seria ... nr..../07.12.2010, societatea având obligația colectării TVA în suma menționată;

- în ceea ce privește suma de ... lei, organele de inspecție fiscală în urma determinării unei pro-rate definitive de 100% pentru anul 2010, au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei determinată pe bază de pro-rată provizorie pentru trim.II 2010, cu această sumă majorând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă trim.IV 2010 și au stabilit că influența fiscală constă doar în calculul de **accesorii** pentru perioada 01.04.2010 - 30.09.2010, acestea fiind în sumă de ... lei.

Deși prin contestația formulată petenta se îndreaptă împotriva întregului cuantum al obligațiilor stabilite suplimentar la control, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei** [(.. lei + ... lei + ... lei + ... lei) + (... lei + ... lei + lei - lei)] și **majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, stabilite suplimentar la control urmare deficiențelor redate mai sus, S.C. S.R.L. din loc.Dâmbău, jud.Mureș nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea contestației însoțite de documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, referitor la sumele anterior menționate, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" alin.(1) lit.c) și lit.d) din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia,

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

“(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 partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

“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 ”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu consfințit de art.1169 Cod Civil “cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivata, 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”.

În contextul celor prezentate și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația formulată de S.C. S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureș, urmează a fi respinsă ca nemotivată** atât pentru **taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei cât și pentru majorările de întârziere în sumă de lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din loc. Dâmbău, jud. Mureș**, în ceea ce privește suma de **... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma totală de **... lei** reprezentând:

- **... lei - taxa pe valoarea adăugată;**
- **... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

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

DIRECTOR EXECUTIV,