

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 79**  
**din 19.10.2012**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L.**,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/.../25.09.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../21.09.2012, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../25.09.2012 asupra contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L.** cu domiciliul fiscal in localitatea ..., comuna ..., judetul Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si accesorii aferente TVA in suma de ... lei, stabilita de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012.

Societatea contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

De asemenea, societatea contesta Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../3/07.08.2012, pentru care competenta de solutionare revine Activitatii de Inspecție Fiscala Botosani, ca organ fiscal emitent al acestui act administrativ fiscal.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani , constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**I. S.C. C S.R.L.** solicita desfiintarea in totalitate a Deciziei de impunere nr. F-BT .../07.08.2012, motivand ca in calitate de asociat si administrator al firmei, dl. S a luat in arenda terenuri agricole de la proprietarii de pamant in vederea infiintarii de culturi agricole pe care le-a lucrat singur sau cu familia fara a-si permite angajarea de munca salariata.

Petenta considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca motorina consumata la lucrarile agricole este nejustificata s-au ca unele lucrari agricole pentru care s-a decontat motorina nu au fost efectuate, intrucat consumurile orientative pe culturi utilizate de echipa de control sunt aplicabile pentru zona de campie fiind mai mici si nu sunt aplicabile pentru zona de dealuri unde sunt situate terenurile agricole arendate.

De asemenea, contestatoarea motiveaza ca din lipsa resurselor financiare, in unele perioade a imprumutat pe baza de contract motorina necesara efectuării lucrarilor agricole si a restituit-o in perioadele urmatoare, astfel incat nu exista o concordanta intre datele de aprovizionare si de consum a motorinei, fapt pentru care petenta a refacut situatia reala a consumului de combustibil (motorina) prin care justifica in proportie de 99% motorina aprovizionata, astfel incat TVA colectata de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei nu este datorata.

Mai arata petenta ca o mica parte din cantitatea de motorina aprovizionata a fost utilizata pentru autoturismul proprietate personala cu nr. BT-04- ... utilizat pentru diverse deplasari in judet si in tara in interesul firmei pe baza Contractului de comodat nr. 2 din 10.03.2009, pana la achizitionarea de catre firma a unei autoutilitare, iar consumurile aferente acestor doua mijloace de transport auto au fost evidentiata in situatia refacuta a consumului de combustibil pe care a anexat-o contestatiei.

Contestatoarea nu este de acord nici cu incadrarea in temeiul de drept indicat de echipa de control, in sensul considerarii motorinei nejustificate ca bunuri constatate lipsa in gestiune, pierderi care depasesc normele de consum, bunuri date gratuit altor persoane, incadrare care nu are legatura logica cu aspectele constatate intrucat in contabilitate au fost trecute pe cheltuieli numai cantitatile de motorina aprovizionate, fara ca societatea sa lucreze cu stocuri de la o luna la alta.

Referitor la TVA in suma de ... lei, petenta sustine ca urmare a punctajului cu fisa sintetica pe platitor la data de 06.07.2011 rezulta ca societatea a achitat in plus pentru perioada 01.01.2011 - 30.04.2011 TVA in suma de ... lei, ceea ce reiese si fisa sintetica la data de 23.01.2012 in care TVA de rambursat este mai mare cu ... lei fata de contabilitate.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, organele de inspectie fiscala au efectuat controlul ulterior al decontului de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare nr.../23.01.2012 depus pentru perioada 01.07.2011-31.12.2011, prin care petenta a solicitat si beneficiat de rambursarea cu control ulterior a sumei negative de TVA in suma de ... lei, constatand ca societatea nu avea dreptul la rambursarea TVA in suma de ... lei, din care: ... lei reprezinta TVA colectata aferenta diferentei de motorina achizitionata si nejustificata prin documente si lucrari executate; ... lei reprezinta TVA solicitata in plus la rambursare, in mod eronat, prin preluarea eronata in Decontul de TVA al lunii decembrie a soldului precedent al TVA de rambursat.

Pentru diferenta de TVA in suma de ... lei rambursata petentei si pentru care societatea nu avea dreptul la restituire, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 26.01.2012 - 24.04.2012 majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Totodata organele de inspectie fiscala au solutionat decontul de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare nr.../22.06.2012 depus pentru perioada 01.01.2012-31.05.2012. Fata de suma de ... lei solicitata la rambursare, a fost

aprobata la rambursare TVA in suma de ... lei si respinsa la rambursare suma de ... lei, reprezentand TVA colectata aferenta diferentei de motorina achizitionata si nejustificata prin documente si lucrari executate, motorina consumata fara documente justificative, precum si pierderilor care depasesc normele de consum, care au fost asimilate livrarilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin referatul de inaintare a contestatiei, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

**III.** Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

***1. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, este investita sa se pronunte daca S.C. C S.R.L. datoreaza TVA in suma de ... lei, în conditiile în care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de ... lei prin retinerea gresita a starii de fapt in decizia de impunere, precum si prin incadrarea eronata in temeiul de drept.***

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.07.2011 - 31.12.2011.

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, organele de inspectie fiscala au efectuat controlul ulterior al decontului de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare nr. 29817/23.01.2012 depus pentru perioada 01.07.2011-31.12.2011, prin care petenta a solicitat si beneficiat de rambursarea cu control ulterior a sumei negative de TVA in suma de ... lei, constatand ca societatea nu avea dreptul la deducerea si rambursarea TVA in suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta diferentei de motorina achizitionata si nejustificata prin documente si lucrari executate.

Din dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta a achizitionat in perioada 01.07.2011 - 31.12.2011 cantitatea de ... litri de motorina in valoare de ... lei (fara TVA), care a fost inregistrata integral pe costuri in lunile in care a fost aprovizionata. Societatea justifica cu documente ca pentru lucrarile agricole executate efectiv a consumat cantitatea de ... litri motorina, rezultand a diferenta de ... litri motorina nejustificata in valoare de ... lei, motorina pentru care societatea a beneficiat integral de deducerea TVA la data achizitiei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe costuri consumuri de motorina pentru lucrari agricole care nu au fost executate, sau consumuri fara documente justificative, precum si pierderile care depasesc normele de consum aferente lucrarilor agricole, asimiland aceste consumuri nejustificate cu livrarile de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 si au colectat TVA in suma de ... lei.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta

achizitiei de carburant auto motorina, fara a detine documente care sa justifice in intregime consumul de carburant.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza la art. 145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin.(1) si alin.(2) lit. a) ca:

***"(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.***

***(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:***

***a) operatiuni taxabile; [...]"***

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor unor bunuri, doar daca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul realizarii operatiunilor sale taxabile. Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile privind achizitia unor bunuri pentru care persoana impozabila nu poate proba ca aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile nu poate fi dedusa. In aceasta situatie, organele de inspectie fiscala vor proceda potrivit art. 148 "Ajustarea taxei deductibile în cazul achizitiilor de servicii si bunuri, altele decât bunurile de capital" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

***"În conditiile în care regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine nu se aplica, deducerea initiala se ajusteaza în urmatoarele cazuri:***

***a) deducerea este mai mare sau mai mica decât cea pe care persoana impozabila avea dreptul sa o opereze; [...]"***

Desi organele de inspectie fiscala au retinut corect starea de fapt fiscala si anume ca societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de carburant auto motorina fara a detine documente care sa justifice in totalitate consumul de carburant pentru lucrarile agricole executate efectiv, in loc sa procedeze la ajustarea taxei deductibile, constata necesitatea colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru consumurile de motorina fara documente justificative sau pentru lucrari agricole care nu au fost executate si inscriu ca temei legal in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere contestate art. 128 alin. (4) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si anume: ***"(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial; [...]*** d) ***bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c); si pct. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004: [...]*** ***"Pierderile care depasesc normele de consum sunt asimilate livrarilor de bunuri conform [art. 128 alin. \(4\) lit. d\) din Codul fiscal](#)"***.

Ori, din dosarul cauzei nu rezulta ca s-a efectuat inventarierea patrimoniului societatii, astfel incat potrivit reglementarilor contabile, in lipsa inventarului la

motorina organele de inspectie fiscala nu pot stabili lipsuri in gestiune sau pierderi care depasesc normele de consum, iar asimilarea diferentei de motorina achizitionata si nejustificata prin documente si lucrari executate cu lipsuri in gestiune sau pierderi care depasesc normele de consum este fortata, astfel incat asimilarea acestora cu livrarile de bunuri efectuate cu plata si colectarea TVA aferenta acestor operatiuni este nereala.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca starea de fapt fiscala care trebuia consemnata la motivele de fapt este: TVA in suma de ... lei nedeductibila aferenta diferentei de motorina achizitionata si neutilizata pentru realizarea de operatiuni taxabile (nejustificata prin documente si lucrari executate), iar la temeiul de drept trebuia in scris Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 145 alin.(2) lit. a) si art. 148 lit. a).

Temeiul legal invocat in decizia de impunere implica notiunea de colectare a taxei pe valoarea adaugata la care au procedat organele de inspectie fiscala, si nu pe cea de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata de care se face vorbire in raportul de inspectie fiscala.

Astfel, ca urmare a constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere si a cadrului legal aplicat de organele de inspectie fiscala, nu se poate stabili o situatie de fapt, daca este vorba de deductibilitatea sau de colectarea taxei pe valoarea adaugata.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: "**(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**", coroborat cu pct. 11.6. din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia: "**11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**"

Drept urmare, va fi desfiintata partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala daca in speta in cauza este vorba de TVA deductibila sau de TVA colectata tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare.

Avand in vedere ca potrivit pct. 11.5. din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala: "**11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare**", la reanalizarea cauzei, organele de inspectie fiscala vor avea in

vedere si motivatiile invocate de contestatoare si documentele prezentate de aceasta in sustinerea contestatiei.

**2. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, este investita sa se pronunte daca S.C. C S.R.L. datoreaza TVA in suma de ... lei, în conditiile în care organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu avea dreptul la rambursarea TVA in suma de ... lei intrucat a fost solicitata in plus la rambursare, prin preluarea eronata in Decontul de TVA al lunii decembrie a soldului precedent al TVA de rambursat.**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.07.2011 - 31.12.2011.

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, organele de inspectie fiscala au efectuat controlul ulterior al decontului de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare nr.../23.01.2012 depus pentru perioada 01.07.2011-31.12.2011, prin care petenta a solicitat si beneficiat de rambursarea cu control ulterior a sumei negative de TVA in suma de ... lei, constatand ca societatea nu avea dreptul la deducerea si rambursarea TVA in suma de ... lei solicitata in plus la rambursare, prin preluarea eronata in Decontul de TVA al lunii decembrie a soldului precedent al TVA de rambursat.

Din dosarul cauzei se retine ca TVA in suma de ... lei a fost evidentiata eronat in contabilitatea societatii si in decontul de TVA si solicitata in plus la rambursare, conform copiei dupa Fisa sintetica editata in data de 25.06.2012 transmisa de AFPM Botosani si care a stat la baza solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii mai 2012.

Petenta sustine ca urmare a punctajului cu fisa sintetica pe platitor la data de 06.07.2011 rezulta ca societatea a achitat in plus pentru perioada 01.01.2011 - 30.04.2011 TVA in suma de ... lei, ceea ce reiese si fisa sintetica la data de 23.01.2012 in care TVA de rambursat este mai mare cu ... lei fata de evidenta contabila.

Motivatia contestatoarei nu poate fi retinuta intrucat fisa sintetica prezentata de societate la contestatie emisa in data de 06.07.2011 cuprinde declaratiile fiscale pana in luna mai 2011, si a fost urmata de un punctaj si o inspectie fiscala.

Mentionam ca prin RIF nr. F-BT .../01.09.2011 care a vizat perioada de pana la 30.06.2011 nu sunt semnalate diferente privind soldul TVA de rambursat intre evidenta contabila si evidenta pe platitor.

Diferenta de TVA in suma de ... lei rezultata la punctaj a fost reglata de AFPM Botosani prin debitarea societatii, fapt ce reiese din fisa sintetica pe platitor din 25.06.2012, insa petenta a majorat nejustificat TVA de rambursat prin articolul contabil 635=442.4 in suma de - ... lei (operatiune in rosu pe credit) si prin Decontul de TVA (modificarea sumei din rd. 36 al decontului de TVA al lunii decembrie 2011).

Fata de cele prezentate, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit legal ca diferenta de TVA in suma de ... lei, a fost solicitata in plus la rambursare,

urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia **S.C. C S.R.L.** pentru TVA in suma de ... lei.

Fata de prevederile art. 216 Solutii asupra contestatiei din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct. 11.1. din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza urmatoarele: "**11.1 Contestatia poate fi respinsa ca: a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat,**" urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia pentru capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei reprezentand TVA solicitata in plus la rambursare, in mod eronat, prin preluarea eronata in Decontul de TVA al lunii decembrie a soldului precedent al TVA de rambursat.

**3. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, este investita sa se pronunte daca S.C. C S.R.L. are dreptul la rambursarea TVA in suma de ... lei, în conditiile în care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de ... lei prin retinerea gresita a starii de fapt in decizia de impunere, precum si prin incadrarea eronata in temeiul de drept.**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2012 - 31.05.2012.

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, organele de inspectie fiscala au solutionat decontul de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare nr.../22.06.2012 depus pentru perioada 01.01.2012 - 31.05.2012, prin care petenta a solicitat rambursarea sumei negative a TVA in suma de ... lei, aproband la rambursare TVA in suma de ... lei si respingand la rambursare suma de ... lei, constatand ca societatea nu avea dreptul la deducerea si rambursarea TVA in suma de ... lei aferenta diferentei de motorina achizitionata a carei consum nu a fost justificat prin documente si lucrari executate.

Din dosarul cauzei se retine ca petenta a achizitionat in perioada 01.01.2012 - 31.05.2012 cantitatea de ... litri de motorina in valoare de ... lei (fara TVA), care a fost inregistrata integral pe costuri in lunile in care a fost aprovizionata. Societatea justifica cu documente ca pentru lucrarile agricole executate efectiv a consumat cantitatea de ... litri motorina, rezultand a diferenta de ... litri motorina nejustificata in valoare de ... lei, motorina pentru care societatea a beneficiat integral de deducerea TVA la data achizitiei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe costuri consumuri de motorina pentru lucrari agricole care nu au fost executate, sau fara documente justificative, precum si pierderile care depasesc normele de consum, asimiland aceste consumuri cu livrarile de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 si au colectat TVA in suma de ... lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de carburant auto motorină, fără a deține documente care să justifice în întregime consumul de carburant.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează la art. 145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin.(1) și alin.(2) lit. a) ca:

***"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

***a) operațiuni taxabile; [...]"***

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor unor bunuri, doar dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul realizării operațiunilor sale taxabile. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile privind achiziția unor bunuri pentru care persoana impozabilă nu poate proba că aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile nu poate fi dedusă. În această situație, organele de inspecție fiscală vor proceda potrivit art. 148 "Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***"În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:***

***a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze; [...]"***

Deși organele de inspecție fiscală au reținut corect starea de fapt fiscală și anume că societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de carburant auto motorină fără a deține documente care să justifice în totalitate consumul de carburant pentru lucrările agricole executate efectiv, în loc să procedeze la ajustarea taxei deductibile, constată necesitatea colectării taxei pe valoarea adăugată pentru consumurile de motorină fără documente justificative sau pentru lucrări agricole care nu au fost executate și înscris ca temei legal în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere contestate art. 128 alin. (4) lit. a) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și anume: ***"(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c); și pct. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004: [...] "Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrarilor de bunuri conform [art. 128 alin. \(4\) lit. d\) din Codul fiscal](#)".***



Ori, din dosarul cauzei nu rezulta ca s-a efectuat inventarierea patrimoniului societatii, astfel incat potrivit reglementarilor contabile in lipsa inventarului la motorina organele de inspectie fiscala nu pot stabili lipsuri in gestiune sau pierderi care depasesc normele de consum, iar asimilarea diferentei de motorina achizitionata si nejustificata prin documente si lucrari executate cu lipsuri in gestiune sau pierderi care depasesc normele de consum este fortata, astfel incat asimilarea acestora cu livrarile de bunuri efectuate cu plata si colectarea TVA aferenta acestor operatiuni este nereala.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca starea de fapt fiscala care trebuia consemnata la motivele de fapt este: TVA in suma de ... lei nedeductibila aferenta diferentei de motorina achizitionata si neutilizata pentru realizarea de operatiuni taxabile (nejustificata prin documente si lucrari executate), iar la temeiul de drept trebuia in scris Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 145 alin.(2) lit. a) si art. 148 lit. a).

Temeiul legal invocat implica notiunea de colectare a taxei pe valoarea adaugata la care a procedat organele de inspectie fiscala si nu pe cea de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata de care se face vorbire in raportul de inspectie fiscala.

Astfel, ca urmare a constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere si a cadrului legal aplicat de organele de inspectie fiscala, nu se poate stabili o situatie de fapt, daca este vorba de deductibilitatea sau de colectarea taxei pe valoarea adaugata.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: "*(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*", coroborat cu pct. 11.6. din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia: "*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*"

Drept urmare, va fi desfiintata partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala daca in speta in cauza este vorba de TVA deductibila sau de TVA colectata tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare.

Avand in vedere ca potrivit pct. 11.5. din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala: "*11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului*

*atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare",* la reanalizarea cauzei, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si motivatiile invocate de contestatoare si documentele prezentate de aceasta in sustinerea contestatiei.

***4. Referitor la capatul de cerere privind accesoriile aferente TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, este investita sa se pronunte daca S.C. C S.R.L. datoreaza accesoriile aferente TVA in suma de ... lei, in conditiile in care plata acestei sume reprezinta masura accesorie in raport cu debitul in suma de ... lei pentru care urmeaza sa fie desfiintata decizia de impunere.***

Perioada de calcul accesorii: 26.01.2012 - 24.04.2012.

**In fapt,** prin Decizia de impunere nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, pentru diferenta de TVA in suma de ... lei rambursata cu control ulterior si pentru care societatea nu avea dreptul la restituire, in conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei calculate de la data de 26.01.2012 pana la data de 24.04.2012.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca stabilirea sumei de ... lei reprezinta accesorii aferente TVA in suma de ... lei rambursata cu control ulterior si pentru care societatea nu avea dreptul la restituire.

Avand in vedere ca accesoriile aferente TVA in suma de ... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala pentru TVA in suma de ... lei, inasa potrivit punctului 1 din prezenta decizie urmeaza sa fie desfiintata partial decizia de impunere pentru debitul reprezentand TVA in suma de ... lei, iar potrivit punctului 2 din prezenta decizie urmeaza sa fie respinsa decizia de impunere pentru debitul privind TVA in suma de ... lei, urmeaza sa fie desfiintata partial Decizia de impunere nr. F-BT .../07.08.2012 si pentru suma de ... lei reprezentand accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, in vederea recalcularii acestora in functie de debitul principal cu titlul de TVA respins la contestare si de rezultatele reverificarii TVA de rambursat.

In drept se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare,*" urmand a fi desfiintata partial decizia de impunere contestata pentru accesorii in suma de ... lei aferente TVA in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze accesoriile aferente TVA, in functie de debitul cu titlul de TVA respins (... lei) si desfiintat (... lei) prin prezenta decizie.

**5. Referitor la capatul de cerere privind contestatia îndreptata împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.**

**In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca: "împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii". Conform art. 110 alin.(3): "titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala", aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): "drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal". In intelesul art. 41 "actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale".**

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: "**impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...**", in conditiile art.109(2): "**la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere**", decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca:"***decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere***", iar art. 88 prevede ca: "***sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:***

***a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;***

***b) deciziile referitoare la bazele de impunere;***

***c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;***

***d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)".***

Potrivit art. 209 alin.(1) lit. a) din acelasi act normativ, competenta de solutionare a directiilor generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal apartine: "***structurii specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;***"

**In fapt, S.C. C S.R.L.** contesta pe langa Decizia de impunere nr. F-BT .../07.08.2012 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr. F-BT .../07.08.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca petenta a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat societatea a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012, si avand in vedere ca decizia de impunere reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

**6. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../3/07.08.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin Compartimentul Solutionare - Contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.**

**In fapt,** prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../3/07.08.2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale suplimentare, astfel cum au fost detaliate in Decizia de impunere nr. F-BT .../07.08.2012 si in Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012.

**In drept,** art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

***“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:***

*a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;"*

*"(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente", iar pct. 5.3. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:*

*"Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului, [...] etc."*

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, *"Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite."*

Intrucat masurile stabilite in sarcina **S.C. C S.R.L.** prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../3/07.08.2012 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate si în baza art. 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(1); 216 alin.(1)-(3) si 70 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 5.3, ale pct. 11.1 lit. a) si ale pct. 11.5 - 11.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se:

## **DECIDE:**

**Art. 1.** Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 incheiata la **S.C. C S.R.L.** cu domiciliul fiscal in localitatea ..., comuna ..., judetul Botosani, pentru suma de ... lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei (... lei + ... lei) si accesorii aferente TVA in suma de ... lei, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii de solutionare si actele normative in vigoare.

**Art. 2.** Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L.** pentru suma de ... lei reprezentand TVA solicitata in plus la rambursare.

**Art. 3.** Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L.** impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../07.08.2012 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

**Art. 4.** Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de **S.C. C S.R.L.** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../3/07.08.2012 catre Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botosani.

**DIRECTOR EXECUTIV,**