



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Brașov**

**Serviciul Soluționare Contestatii**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7  
Brasov  
Tel: 0268.308.476  
Fax: 0268.547.730  
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

**DECIZIA nr.627/2014**

privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Harghita,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /24.03.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita – Inspecție Fiscala Persoana Juridice prin adresa nr.... /20.03.2014, inregistrata sub nr.... /24.03.2014, asupra contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Harghita,** împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014, comunicate petentei la data de 12.02.2014, potrivit confirmarii de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita sub nr.... /14.03.2014, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal învestita sa solucioneze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Harghita sub nr.... /14.03.2014, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /24.03.2014, petenta solicita anularea partiala a Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014 in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei stabilita suplimentar, precum si suspendarea executarii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala pentru intreaga suma cuprinsa in decizie, invocând urmatoarele:

1. Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA aferenta unor achizitii de combustibili conform Anexei 2

Organul de control a considerat ca inregistrările efectuate de societate in perioada verificata, respectiv ianuarie 2013 – aprilie 2013, privind achizițiile de combustibil efectuate in baza facturilor fiscale emise de SC ... SRL, ... SRL, ... Romania, aferent carora TVA este in suma de ... lei, nu sunt legale deoarece societatea nu are documente cu care sa justifice destinatia acestor achizitii, retinandu-se ca foile de parcurs zilnice nu sunt completate in mod corect, iar pe de alta parte ca bonurile nu sunt completate cu nr. de inmatriculare a masinii si nu sunt stampilate.

Petenta sustine ca a inregistrat facturile de achizițiile de combustibil in mod legal, cantitatea de combustibil a fost folosita de societate care are punct de lucru la ... , marfa prelucrata fiind transportata la Gara Miercurea Ciuc unde se incarca in vagoane CFR cu destinatia China.

Societatea sustine ca, dupa cum reiese din actele contabile, exploateaza lunar cca. 500 mc material lemnos, cantitate ce trebuie transportata de la partizile din padure la punctul de lucru din ... de unde, dupa prelucrare, preselectie, este transportata la Gara Miercurea Ciuc, iar pe de alta parte invedereaza ca societatea presteaza si servicii de transport marfa.

Petenta considera ca intocmirea necorespunzatoare a foilor de parcurs nu este un motiv de respingere a cererii de rambursare TVA, iar referitor la faptul ca bonurile nu au fost stampilate si nu s-a trecut numerele autovehiculelor, petenta invedereaza ca *“dupa reiese din actele anexate din data de 10 iunie 2013 pana la data de 12 martie 2014 actele contabile ale societatii pe perioada verificata au fost ridicate de organele de cercetare penala respective IPJ Harghita – Serviciul de Investigare a Fraudelor”*.

2. In ce priveste suma de ... lei reprezentand TVA aferent achizitiei de tarata de grau si faina de grau

Societatea sustine ca *“in aceasta situatie singurul aspect pentru care s-a diminuat TVA colectata, era ca faptic nu au vazut organele de control aceasta cantitate de tarata de grau si faina de grau, cu toate ca actele, documentele cu care am achizitionat erau in regula. Si in aceasta situatie nu s-a putut controla actele contabile, respective toate documentele de provenienta si faptul ca aceasta cantitate de de tarata de grau si faina de grau si in prezent apare in stoc in contabilitatea societatii”*.

Societatea considera ca cele retinute de organul de control nu reflecta realitatea.

3.Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA aferent bonurilor de combustibil societatea isi mentine motivele invocate la pct.1 din contestatie.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finanțelor Publice Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Harghita** – avand ca obiectiv solutionarea Decontului de TVA cu optiune de

rambursare aferent lunii aprilie 2013, înregistrat la AJFP Harghita sub nr.... -2013 din 25.05.2013, în care a fost solicitată la rambursare TVA în suma de ... lei aferenta perioadei ianuarie – aprilie 2013 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014 și Decizia de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestate parțial.

Astfel la Cap.III A. “Referitor la TVA deductibil” pct.2 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014 organele de control au constatat că societatea a dedus TVA în suma de ... lei de pe bonuri fiscale emise de aparate de marcat, reprezentând alte produse/servicii decât combustibil (rovinieta), fiind încălcate astfel prevederile pct.46 alin.(1) și (2) din Normele de aplicare a art.146 din Codul fiscal.

La control s-a stabilit că deficiența de mai sus are ca și consecință fiscală majorarea nejustificată a TVA deductibilă cu suma de ... lei, cu suma respectivă fiind diminuată TVA solicitată la rambursare.

De asemenea, “Referitor la TVA deductibil” pct.3 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014 organele de control au constatat că societatea a dedus TVA în suma de ... lei aferenta unor achiziții de combustibili conform Anexei nr.2 pentru care nu deține documente justificative privind destinația acestor achiziții: foile de parcurs zilnice și F.A.Z. nu sunt întocmite corect și nu reflectă realitatea, iar bonurile nu sunt completate cu numărul de înmatriculare a autovehiculului, fiind încălcate prevederile pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificate prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006.

La control s-a stabilit că deficiența prezentată are ca și consecință fiscală majorarea nejustificată a TVA deductibilă cu suma de ... lei, cu suma respectivă fiind diminuată TVA solicitată la rambursare.

La Cap.III B. “Referitor la TVA colectat” pct.2 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HR ... /12.02.2014 organele de control au consemnat că societatea verificată achiziționat intracomunitar de la ... ZRT cu factura ... din 26.02.2013 tarată de grau și făina de grau – bunuri evidențiate în contul 371 “Marfuri”.

Din Nota explicativă dată de reprezentatul societății, în care acesta a răspuns parțial la întrebările puse, organele de control au reținut că bunurile respective se află în stoc la punctul de lucru din ... , însă la fața locului a fost prezentat un container încuiat, astfel că societatea nu a demonstrat existența faptică a acestora.

Organele de control au concluzionat că suma de ... lei cu care societatea a debitat contul marfuri se consideră lipsă în gestiune, pentru care se datorează TVA în suma de ... lei conform art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cu suma respectivă fiind diminuată TVA solicitată la rambursare.

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

**I. Cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este daca persoana impozabila are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor de combustibili in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta o situatie diferita fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, in sensul ca societatea nu demonstreaza cu documente justificative ca combustibilii achizitionati au fost destinati utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.**

**În fapt** - potrivit constatarii redade la Cap.III "Referitor la TVA deductibil" pct.3 din Raportul de inspectie fiscala nr.F-HR ... /12.02.2014 - in perioada verificata (01.01.2013 – 30.04.2013) societatea a dedus TVA in suma de ... lei aferenta unor achizitii de combustibili conform Anexei nr.2 pentru care nu detine documente justificative privind destinatia acestor achizitii: foile de parcurs zilnice si F.A.Z. nu sunt intocmite corect si nu reflecta realitatea, iar bonurile nu sunt completate cu numarul de inmatriculare a autovehiculului, fiind incalcate prevederile pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificate prin Hotararea Guvernului nr.1861/2006.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea a majorat nejustificat TVA deductibila cu suma ... lei, cu suma respectiva fiind diminuata TVA solicitata la rambursare.

In contestatia formulata societatea sustine ca, dupa cum reiese din actele contabile, exploateaza lunar cca. 500 mc material lemnos, cantitate ce trebuie transportata de la partizile din padure la punctul de lucru al societatii din ... de unde, dupa prelucrare si preselectie, este transportata la Gara Miercurea Ciuc, iar pe de alta parte invedereaza ca societatea presteaza si servicii de transport marfa. Totodata petenta considera ca intocmirea necorespunzatoare a foilor de parcurs nu este un motiv de respingere a cererii de rambursare TVA.

**In drept**, în speță sunt incidente prevederile. art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

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

*a) operațiuni taxabile;...".*

La art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, se prevede:

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), [...]"*

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

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct. 46 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului

nr.44/2004, sunt prevăzute următoarele:

„46. (1) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal[...].*

(3) *Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999](#) privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45”.*

Din textele de lege citate mai sus, se retine faptul că, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în condițiile în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pe bază de facturi fiscale sau alte documente legal întocmite, prevăzute și aprobate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, emise de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile și serviciile facturate au fost destinate efectiv în folosul propriilor operațiuni taxabile.** Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia a înregistrat facturile de achiziție în mod legal, nu este de natură să conducă la soluționarea favorabilă a contestației, deținerea și înregistrarea corectă a facturilor fiscale de achiziție nefiind o condiție suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Deși în contestația formulată, referitor la consumul de combustibil, petenta susține că „*această cantitate de combustibil a fost folosit de autovehiculele folosite de societatea noastră (actele doveditoare anexa la prezenta)*”, respectiv că „*societatea prestează servicii de transport la comandă*”, în susținerea contestației nu sunt prezentate astfel de documente justificative din care să rezulte că achizițiile de combustibili în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatările redată în actele întocmite de către organele de inspecție fiscală rezultă faptul că, la control, societatea nu a prezentat documente

care sa justifice destinatia achizitiilor de combustibil, organele de control retinand ca foile de parcurs zilnice si foile de activitate zilnica (FAZ) nu sunt intocmite corect si nu reflecta realitatea, iar bonurile nu sunt completate cu numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Fata de argumentele petentei potrivit carora *"a inregistrat aceste achizitii de combustibil in mod legal, aceasta cantitate de combustibil a fost folosit de autovehiculele folosite de societatea subscrisa (actele doveditoare anexa la prezenta)"*, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /18.03.2014, si anume:

"Pentru justificarea celor afirmate au fost atasate dosarului de contestatie o serie de bonuri fiscale emise de statiile de alimentare carburanti cele mai multe de la SC ... ROMANIA SRL CUI .. str... f.n. Miercurea Ciuc, SC ... SRL CUI ... str.... f.n. Miercurea Ciuc, SC .... SRL CUI .. str... nr..., . ... SRL CUI ... str... nr.... Miercurea Ciuc, dar intalnim cazuri si de bonuri fiscale emise de statii de alimentare din alte judete, de la statii din vama Bors etc. (anexa nr.2 la referat).

(...) cu toate ca bonurile au fost stampilate de catre SC ... SRL ulterior inspectiei fiscale tot nu au fost completate cu nr. Auto pentru a fost efectuat consumul de combustibil si nici codul fiscal al societatii.

Totodata precizam ca si daca bonurile de combustibil atasate contestatiei ar fi fost completate cu indicarea codului fiscal al SC ... SRL, tot nu ar fi avut drept de deducere TVA pentru combustibil, intru-cat asa cum rezulta din FAZ atasat contestatiei, societatea nu justifica faptul ca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile cu documente justificative:

- nu au foi de parcurs completate care sa indice nr. de km efectuati
- nu a justificat scopul deplasarilor
- nu a prezentat documente din care sa rezulte faptul ca a incasat, ori incaseaza marfa livrata in China, si daca incaseaza care sunt modalitatile de incasare
- nu a prezentat contract tradus in limba romana pentru tranzactiile cu China si cea atasata dosarului contestatiei nu este aferent perioadei verificate.

Faptul ca actele au fost ridicate de Politie nu justifica neintocmirea documentelor justificative pentru o perioada a carui activitate a fost realizata.

Exemplificam justificarea bonurilor de carburanti pentru luna ianuarie 2013 depuse la dosar:

Societatea contestatara aduna bonuri de carburanti pentru perioada 04.01.2013 – 30.01.2013, un numar de 35 bonuri si este atasat un aviz de insotire primara avand nr.../30.01.2013 cu care a fost transportat cantitatea de ... mc lemn rotund rasinos de la SC ... SRL CUI RO ... punct de incarcare Baile Tusnad padurea Vargyas pana la Miercurea Ciuc (in jur de 50 km). Societatea verificata nu a prezentat un contract de furnizare in care sa fie specificat in sarcina cui este efectuarea transportului pana la locul incarcarii in vagoare CFR. De asemenea este atasat dosarului o serie de Foaie de parcurs pentru autovehicule transport marfa de la nr.2 la 8 emis pentru nr. de autovehil HR ... , dar care nu este completat conform reglementarilor legale in vigoare, nici macar km parcursi".

Întrucât, afirmațiile petentei din contestația formulată nu sunt susținute documentar, atașat contestației fiind prezentate documente care nu constituie probă suplimentară față de cele prezentate la control, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de control redată în actele atacate.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate se reține că, în mod legal, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fapt pentru care 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 cărora "Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborat cu prevederile pct.11.1 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.450/2013, potrivit cărora "Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]", se va respinge ca **neîntemeiată contestația** formulată de SC ... SRL în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de totală de ... lei.

**II. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, în condițiile în care prin actele administrative contestate nu se precizează temeiul legal în baza căruia s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar (nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată).**

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca datorata TVA în suma de ... lei înscrisă în factura ... din 26.02.2013 emisă de ... ZRT reprezentând achiziție intracomunitară de tarată de grau și făină de grau, pe motiv că în Nota explicativă solicitată "reprezentantul societății declară ca bunurile respective se afla în stoc la punctul de lucru din ... , însă la fața locului ne-a fost prezentat un container încuiat , adică nu s-a demonstrat existența faptică a acestora. Ca urmare suma de ... lei cu care s-a debitat contul de marfuri, se considera lipsă în gestiune, pentru care se datorează TVA". Organele de control au concluzionat ca "diferența cu care s-a diminuat TVA colectată este de ... lei".

Art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată

aferență, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor **titlului VI**. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”.

Se retine ca organul de inspectie fiscala, desi a ”considerat” bunurile pentru care la control unitatea nu a demonstrat existenta factica ”lipsa in gestiune pentru care se datoreaza TVA”, a invocat in mod gresit articolul de lege mai sus citat, acest text de lege referindu-se la cheltuieli nedeductibile, și nu la taxa pe valoarea adaugată. Totodata, se retine ca organul de control pe de o parte a constatat ca unitatea datoreaza TVA, iar pe de alta parte a consemnat ca „diferenta cu care s-a diminuat TVA colectata este de ... lei”.

La cap.2.2. ”Taxa pe valoarea adaugată” pct.2.2.3 din Decizia de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014, organele de inspectie fiscală au precizat drept temei legal în baza căruia au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugată în suma de ... lei, art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, articol de lege aplicabil impozitului pe profit și nu taxei pe valoarea adaugată.

Potrivit art.94 alin.(2) lit.a) si b) din Ordonata Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare, ”(2) *Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse.”*

De asemenea, conform art.7 alin.(2) din actul normativ sus-mentionat **”organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”, iar potrivit art. 65 alin. (2) ”organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”.**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

În speta sunt incidente si dispozitiile art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) și (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit carora:

”**ART. 105**

**Reguli privind inspectia fiscală**

(1) *Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de*



*fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)*

#### ART. 109

#### **Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

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

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

De asemenea, la pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează ca:

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală\*1) sunt aplicabile.”*

Din prevederile legale anterior citate se reține că organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt fiscală relevantă pentru impunere și să întocmească un raport scris în care vor prezenta constatările efectuate în urma controlului din punct de vedere factual și legal.

În același timp potrivit actelor normative sus menționate se reține că organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

**În drept**, art.43 alin.(2) lit. e) și f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede :

*“ Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente ;*

*e) motivele de fapt*

*f) temeiul de drept [...]”.*

La art.107 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, se stipulează că *“Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.”*

În Anexa 2 ”Instrucțiuni de completare a formularului ”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului ”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”, la punctul 2.1.2. și 2.1.3. se precizează:

*“2.2.2. ”Motivul de fapt”: se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu*

*influență în veniturile sau cheltuielile activității economice, cu prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

*2.2.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta".*

Fata de cele precizate mai sus, intrucat in Decizia de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 contestata, organele de inspectie fiscala nu au mentionat motivele de fapt constatate si temeiul de drept incalcat pentru a justifica masura dispusa, decizia atacata constituind titlu de creanta, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta pe fondul cauzei, motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora: "*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*", coroborat cu pct.11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, care stipulează:

*"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".*

În consecință, având în vedere cele prezentate si prevederile legale anterior citate, urmează a fi ***desființată partial Decizia de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei***, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă si perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instructiunile 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.450/2013, actele normative aplicabile în speță si cele reținute în prezenta decizie.

**III. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul Soluționare Contestatii se poate investi în soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatara nu depune documente care să motiveze exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrise în bonuri fiscale emise de aparate de marcat, reprezentând alte produse/servicii decât combustibil.**

**În fapt**, prin contestarea Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, SC ... SRL se îndreaptă și împotriva taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilită ca urmare a neacceptării la deducere a TVA în suma de ... lei aferenta bonurilor fiscale emise de aparate de marcat, reprezentând alte produse/servicii decât combustibil, fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus, rezumându-se în a preciza ”ne menținem motivele invocate la pct.1 din contestație”.

**În drept**, 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 cărora,

*“(1) Contestația 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 părților, 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 că 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.450/2013:

*“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”, principiul fiind consacrat de art.249 „cel care face o susținere în cursul

*procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare..*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatarei.

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

Se reține că, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, SC ... SRL nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală.

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.450/2013, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

**“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”.**

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca SC ... SRL deși formulează contestația și împotriva sumei de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin decizia de impunere nr.F-HR... /12.02.2014, fara a aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, *se va respinge ca nemotivată* contestația societății pentru *taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.*

**IV. În ceea ce privește solicitarea societății de suspendare a executării titlului de creanță fiscală, cauza supusa soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații are competența materială de a se investi cu soluționarea cererii de suspendare a executării deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014, in conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală,**

**republicata, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care cererile de suspendare a executării actelor administrative fiscale nu sunt în competența sa materială de soluționare.**

**In fapt**, prin contestația formulată, S.C. ... S.R.L. solicită suspendarea executării actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

**In drept**, prevederile art.215 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. **Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.**"*

Totodată, dispozițiile art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ stipulează:

*"Art. 14. -(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, **persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.** În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

*(2) **Instanța soluționează cererea de suspendare**, de urgentă și cu precădere, cu citarea părților."*

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, solicitarea societății de suspendare a executării actului atacat intra sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Brașov nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

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 procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din ... , **jud.Harghita** pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea

adăugată respinsa la rambursare.

**2. Desfășurarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice**, în ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei*, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate, în ceea ce privește *suma de ... lei*, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**4. Constatarea necompetenței materiale** a D.G.R.F.P. Brașov în soluționarea cererii formulate de *S.C. ... S.R.L. din ... , jud.Harghita* privind suspendarea executării Deciziei de impunere nr.F-HR ... /12.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

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

**DIRECTOR GENERAL,**