



**Agenția Națională de Administrare Fiscală  
 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați  
 Serviciul Soluționare Contestații 1**

Galați, Str.Portului nr.163  
Cod poștal : 800211  
Tel: +40 236 46.04.86  
Fax : +40 236 43.24.66

e-mail:registratura.dgrfp.gl@mfinante.ro

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_**

privind **soluționarea contestației**, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați  
sub nr....., formulată de către ..., CUI: ...cu sediul în municipiul ...,  
str. ... nr. ..., județul ...

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Structura de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală nr.3, prin adresa nr....., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr....., asupra contestației formulată de ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., emisă de organul de inspecție fiscală abilitat, potrivit legii.

... are sediul în municipiul ..., str. ... nr....., județul ..., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr....., are atribuit Codul de identificare fiscală nr..... și este reprezentată de către domnul ..., în calitate de administrator.

**Obiectul contestației privește suma totală de ... lei, reprezentată de: ... lei, Profit TOTAL; ... lei, T.V.A. TOTAL**, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală.

În raport cu data comunicării, respectiv ... (operațiune efectuată prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, potrivit confirmării de primire nr.... depusă, în copie, la dosarul cauzei) și a faptului că acțiunea formulată în calea administrativă de atac s-a depus la registratura generală a A.J.F.P. Galați sub nr.... se constată că aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

În interesul instrumentării contestației la care ne referim, organul de soluționare competent în temeiul dispozițiilor pct. 3.2. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (act normativ care potrivit art.3 din textul acestuia se aplică contestațiilor depuse începând cu data de 1 ianuarie 2016) s-a adresat organului de inspecție fiscală cu solicitarea de a înainta în termen de cinci zile de la primirea adresei nr....., în copie, dovada de comunicare a actului administrativ fiscal atacat din care să rezulte data la care acesta a fost

comunicat, situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, anexată la decizia de impunere contestată, precum și anexele de la nr... la nr... ale raportului de inspecție fiscală întocmit în speță (nr....) enumerate la Capitolul VIII – Anexe din cuprinsul documentului invocat, pe considerentul că acestea nu s-au depus la dosarul cauzei, potrivit legii. De asemenea, prin aceeași adresă s-a solicitat organului de inspecție fiscală ca în termenul precizat să procedeze la completarea referatului nr.... cu propuneri de soluționare a contestației, în care să fie avute în vedere toate argumentele invocate în acțiunea introdusă în calea administrativă de atac, în concret a celor de la: paginile nr.: 2 – 4, inclusiv prin atașarea, în copie, a dovezii de comunicare a adresei nr....; pagina nr.5 cu trimitere la deducerea T.V.A. în baza bonului fiscal emis de casa de marcat fiscală; pagina 6 referitoare la nota explicativă și la consumul de combustibil; pagina 7 cu privire la personalul angajat, precum și a inserării de informații în legătură cu mențiunea obligatorie de la pct.3.4. din actul normativ invocat în precedent.

Prin răspunsul la solicitarea adresată identificat sub nr...., înregistrat la D.G.R.F.P. Galați la nr.... organul de inspecție fiscală a înaintat documentele solicitate și, totodată, a înscris referiri cu privire la celelalte cerințe.

În context se justifică a fi subliniat faptul că, prin adresa nr.... organul de soluționare a contestației a adus la cunoștința societății comerciale demersul întreprins la organul de inspecție fiscală, pentru completarea dosarului cauzei cu documente și informații relevante în scopul luării deciziei privind rezolvarea contestației și, de asemenea, s-a comunicat că în atare situație devin aplicabile prevederile art.77 alin.(2) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, potrivit cărora termenul de soluționare a contestației în speță și anume de 45 de zile de la înregistrare se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării la care ne referim și momentul primirii răspunsului la acesta.

În considerarea solicitării societății în speță de a susține oral contestația potrivit prevederilor art. 276 alin.(5) din din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, organul de soluționare competent a procedat în consecință. Prin urmare, prin adresa nr.... organul de soluționare competent a solicitat A.J.F.P. Galați – Inspecție Fiscală să comunice dacă este de acord cu data de ..., ora: .., locație: sediul D.G.R.F.P. Galați, strada Portului nr.163, camera 601 pentru îndeplinirea acestei acțiuni și, totodată, să comunice și informații cu privire la persoanele care vor participa din partea organului de inspecție fiscală la susținerea orală a contestației.

Prin adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr.... organul de inspecție fiscală a formulat răspunsul la cele solicitate și redate anterior, fiind de acord cu data stabilită pentru convocare.

Drept consecință, prin adresa nr.... organul de soluționare a contestației a comunicat societății comerciale atât data, cât și locația unde s-a stabilit convocarea părților în vederea susținerii orale a contestației, document care s-a transmis prin fax, în data emiterii, precum și prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, data confirmării fiind ....

Cu privire la susținerea orală a contestației se justifică a fi menționat faptul că, această acțiune a avut loc conform convocării, iar argumentele prezentate în cadrul acesteia, precum și documentele depuse, în copie, se constituie în elemente de conținut ale Minutei nr...., comunicată, în copie, atât contestatoarei, cât și organul de inspecție fiscală, emitent al actului administrativ fiscal atacat.

În considerarea motivelor ce rezidă din contestația formulată, precum și a celor din actul administrativ fiscal atacat în conexiune cu aspectele reținute în cadrul minutei invocată mai sus, organul de soluționare competent a identificat, în temeiul prevederilor pct.9.10. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală ca fiind justificată solicitarea adresată emitentului în vederea efectuării unei cercetări la fața locului, urmată de întocmirea unui proces-verbal în acest scop pentru lămurirea unor aspecte de evidență și de ordin fiscal cu privire la achiziția de combustibil efectuată pentru motostivuatorul din dotarea societății, marca Linde. Drept urmare, prin adresa nr.... organul de soluționare competent a solicitat A.J.F.P. Galați – I.F. efectuarea unei cercetări la fața locului, potrivit celor reținute anterior.

În situația dată, prin adresa nr.... organul de soluționare competent a adus la cunoștința societății demersul întreprins către organul de inspecție fiscală, la care ne-am referit anterior și, totodată, în completarea celor comunicate inițial prin adresa noastră nr.... faptul că devin aplicabile prevederile art.77 alin.(2) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, în temeiul cărora termenul de soluționare a contestației în speță se prelungește și cu perioada cuprinsă între data solicitării la care s-a făcut trimitere în precedent și momentul primirii răspunsului la aceasta, document care s-a transmis prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, data confirmării fiind ....

Cu adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați la nr. ..., organul de inspecție fiscală a înaintat Procesul verbal nr...., precum și anexele la acesta, întocmit la solicitarea organului de soluționare competent pentru lămurirea anumitor aspecte de evidență și de ordin fiscal privind soluționarea contestației depusă de ... și, totodată, a comunicat unele informații în completare, care se vor reda în elementele de detaliu, în partea a III din prezenta decizie.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile de procedură prevăzute de art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare D.G.R.F.P. Galați, prin serviciul de resort este investită să soluționeze contestația formulată de către ...

I. Prin contestația formulată, ... se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... și a Raportului de inspecție fiscală nr...., emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la obligațiile fiscale principale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentată de: ... lei, profit TOTAL; ... lei, T.V.A. TOTAL, considerate ca fiind stabilite în mod nelegal, pentru motivele reținute în cuprinsul acesteia.

De asemenea, în contestație se menționează că, Raportul de inspecție fiscală nr. ..., la Capitolul V – punctul 5 privind Utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale stabilește sancționarea contravențională a ... cu suma de ... lei, conform procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.... din data de ..., proces verbal care a fost contestat, contestația fiind înregistrată la Judecătoria Galați, în data de ....

Pentru început, potrivit celor reținute în contestație, "ca o chestiune prealabilă, în temeiul dispozițiilor art.49 Cod procedură fiscală se impune constatarea nulității actului administrativ fiscal contestat având în vedere pe de o parte faptul că actul administrativ fiscal nu cuprinde elementele obligatorii referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, obiectul actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal și pe de altă parte faptul că actul administrativ este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt viciate încât dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia, în acest sens urmează a fi avute aspectele ce stau la baza inițierii prezentei contestații, între care lipsa de corespondent dintre temeiul de

drept reținut în actul contestator și situația de fapt imputată ca încălcând temeiurile de drept invocate”.

În opinia ... decizia de impunere, în forma sa finală, respectiv cea contestată încalcă și dispozițiile art.97 Cod procedură fiscală privind forma și conținutul deciziei de impunere, în sensul că pe lângă elementele art.46 aceasta trebuie să cuprindă și tipul creanței fiscale, or, în cazul de față la rubrica tipul creanței fiscale este menționat doar ”obligație fiscală principală preluată din decizia de impunere provizorie nr./data ???????”.

De asemenea, în contestație se invocă și faptul că, procedura privind inspecția fiscală încalcă și dispozițiile art.118 din Codul de procedură fiscală, în sensul că la începerea inspecției fiscale organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală, or în realitate cei doi inspectori nu au prezentat nici legitimațiile de inspecție fiscală și cu atât mai puțin ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală, în acest sens a se vedea confuzia creată privind numărul de legitimație fiscală inserat în raportul de inspecție fiscală față de numărul de legitimație inserat în procesul verbal de constatare și sancționare a contravenției nr.... din data de ....

Totodată, potrivit reținerilor din contestație raportul de inspecție fiscală încalcă dispozițiile art.131 din Codul de procedură fiscală, în sensul că, deși față de draftul de raport de inspecție fiscală ... a înaintat, prin reprezentanții săi, un punct de vedere înregistrat sub nr...., ce a stat la baza discuției finale din data de ..., organul fiscal în raportul de inspecție fiscală deși există aadar exercitat dreptul prevăzut de dispozițiile art.130 alin.5 din Codul de procedură fiscală nu vizează și opinia organului de inspecție fiscală motivată în fapt și în drept cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

Potrivit ... imputarea diferențelor de profit și T.V.A. reținute în cuprinsul contestației, stabilite prin decizia de impunere, precum și sancțiunea contravențională stabilite prin raportul de inspecție fiscală, care fac obiectul acțiunii este nelegală având în vedere faptul că temeiurile de drept invocate nu au legătură cu situația de fapt și cu presupusele fapte. În plus, ... reține că ”stabilirea diferenței s-a efectuat fără respectarea dispozițiilor legale inclusiv cele privind inspecția fiscală, așa cum vom mai arata, fără a omite a preciza reaua intenție a consilierilor fiscali care au efectuat controlul și care vorbesc de explicații care ar fi fost date, însă explicațiile au fost strict cu privire la întrebările adresate și nu cu privire la aspectul la care se face referire în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere și, implicit, lipsa dovezilor contabile cu privire la care, așa cum reiese din nota/notele explicative nu au fost solicitate”.

În continuare, potrivit elementelor de structură ale contestației se rețin următoarele:

➤ **Motive de fapt:**

↳ **Prezentarea ...:**

Societatea ... este un producător de cuie și sârme, cu capital integral românesc, privat, fiind unul din pușini producători din această regiune a României, cu activitate și care a livrat produse în Olanda, Franța, Elveția și pe teritoriul României.

↳ **Legalitatea Raportului de inspecție fiscală nr. ...:**

• Potrivit celor înscrise în contestație, data începerii inspecției fiscale a fost ... în conformitate cu prevederile art.123 alin.2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind menționată în Registrul unic de control al societății, însă organul fiscal nu a trimis nicio înștiințare privind inițierea inspecției fiscale, neexistând în evidența registrului de intrări a societății această înștiințare, în afara Avizului de inspecție fiscală nr...., primit în data de ..., în care se menționează data începerii inspecției fiscale .... Chiar dacă în conținutul raportului de inspecție fiscală se menționează că o asemenea adresă nr.... ”noi nu am luat la cunoștință despre ea și

nici nu are număr de înregistrare de la societatea noastră, în acest sens solicităm să comunicați dovada punerii la dispoziție a adresei nr....". În atare condiții, ... apreciază că s-au încălcat prevederile art.123 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: "dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale", sens în care s-a anexat, în copie, Avizul de inspecție fiscală nr.... din ..., înregistrat la societate sub nr.....

- Conform reșinderilor din contestație și a Înștiințării pentru discuția finală nr...., înregistrată la societate sub nr...., discuția finală a avut loc în data de ..., iar data finalizării inspecției se stabilește în conformitate cu art.130 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală: "Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală a contribuabilului/plătitorului sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept".

Prin urmare, în contestație ... constată că nu au fost respectate art.126 alin.(1), pct.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției și nu poate fi mai mare de:...c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili". În completare se reține că, în fapt, inspecția fiscală a avut loc în perioada ... - ..., însemnând ... zile, depășind prevederile legale, motiv pentru care Raportul de Inspecție Fiscală este nelegal. La contestație s-a anexat copie după Registrul unic de control al societății, de unde reiese data începerii inspecției fiscale: ..., precum și copie după Înștiințarea pentru discuția finală nr...., unde se menționează că discuția finală va avea loc în ..., care este data încheierii inspecției fiscale.

↳ Neluarea în considerare a dreptului de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul aferent funcționării motostivuatorului din dotarea societății:

- ... cu trimitere la pagina 7, pagina 9 și respectiv pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală, unde se menționează faptul că echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul aferent funcționării motostivuatorului din dotarea societății deoarece: "organul de control a constatat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivuatorului" reține că nu "înțelegem de ce inspectorii fiscali au menționat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ", dar cu toate acestea au fost determinate precis cantitatea de motorină consumată de ... litri și valoarea de ... lei. Aceste valori menționate și în anexa ... la Raportul de inspecție fiscală provin din documente justificative aflate în evidențele contabile ale societății. Prin urmare, potrivit societății "afirmația de mai sus, potrivit căreia nu ar exista documente justificative este falsă".

De asemenea, în contestație societatea menționează faptul că motorina consumată este achiziționată în cantități reduse și folosită direct în procesul de producție nemaifiind necesară stocarea acesteia prin întocmirea notei de recepție, respectiv a bonului de consum întrucât acestea nu se depozitau și nu reprezentau un stoc.

Pe de altă parte, în contestație se precizează că posibilitatea efectivă a stocării combustibilului nici nu a existat, societatea nefiind autorizată și nici nu se justifica economic pentru stocarea de combustibil, în recipiente și în locuri special amenajate, nu deține rezervor, nu deține pompe și nici autorizație de mediu pentru operațiunea de stocare, ca atare singura soluție viabilă pentru desfășurarea activității nu era decât cea practică, respectiv achiziționarea combustibilului în limita necesarului efectiv. Or, "inspectorii fiscali nu au indicat niciun temei de drept care să interzică această situație și să oblige la stocarea cantității de motorină pentru întocmirea notei de recepție și a bonului de consum".

În raport cu prevederile Ordinului 1802/2014 cu completările și modificările ulterioare, art.272: "Stocurile sunt active circulante: a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfășurarea activității curente a instituției, în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii", în contestație ... conchide că stocurile se referă doar la materialele care urmează a fi stocate pentru a fi folosite ulterior, or motorina nu se stochează, ci se consumă imediat, fiind material combustibil și înregistrat direct pe cheltuieli.

Prin contestație se consideră că nu a fost luată în considerare H.G. 84/2013 pentru modificarea normelor de aplicare a Codului fiscal, unde a fost prevăzută posibilitatea deducerii TVA în baza bonurilor fiscale emise de casele de marcat fiscale, astfel: "Pentru achizițiile de bunuri și servicii emise pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență 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 Legea nr.571/2003 a Codului fiscal, cu modificările ulterioare, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA a beneficiarului". În acest caz, în contestație se reține că "documentul justificativ este bonul fiscal, cu care a fost achiziționată motorina care are menționat codul fiscal al societății noastre. Anexăm, spre exemplificare un bon fiscal împreună cu înregistrarea sa în evidențele noastre contabile".

- În contestație ... cu trimitere la pagina 7, pagina 9 și respectiv pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală, unde se menționează faptul că echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul aferent funcționării motostivuatorului din dotarea societății deoarece: "Societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv" se menționează că s-a solicitat administratorului o Notă explicativă, însă "întrebările din această notă nu vizează justificarea cantităților de combustibil, prin urmare în mod fals se face această afirmație având în vedere faptul că justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv nu a fost solicitată".

Mai mult decât atât, potrivit celor reținute în contestație, în mod eronat, la pagina 7 și pagina 9 din Raportul de inspecție fiscală se afirmă faptul că în Nota explicativă prezentată în Anexa ...: "se menționează că nu se întocmesc documente justificative privind aprovizionarea și darea în consum a combustibilului...", însă "studiind această notă explicativă, anexată prezentei contestații se poate observa că nu s-au declarat cele de mai sus, fiind doar o presupunere falsă a inspectorilor fiscali".

În plus, în contestație se menționează că, având în vedere particularitățile motostivuatorului consumul de motorină trebuie corelat nu cu kilometrii parcurși, ci cu greutatea manipulată, acesta fiind de fapt nu un mijloc de transport, ci o instalație mobilă de ridicat și manipulat. În acest sens, societatea a atașat justificarea consumului de combustibil funcție de cantitățile manipulate.

- Cu trimitere la paginile: 8, 9 și 15 din Raportul de inspecție fiscală, unde se precizează că: "Societatea nu are niciun angajat cu funcția de motostivuator", în primul rând ... conform Ordinului 1832/2011 privind aprobarea Clasificării ocupațiilor din România – nivel de ocupație (baze caracter), cu modificările ulterioare, reține că nu există menționată ocupația de motostivuatorist, ci stivuatorist – cod 834403.

În continuare, în contestație se precizează că, în perioada verificată (... -...) societatea a avut în cadrul personalului angajat doi salariați, care pe lângă funcția de bază dețineau și dețin și în prezent, autorizație specială ISCIR care le permite conducerea și exploatarea motostivuatorului. De asemenea, se menționează că această operație de lucru cu motostivuatorul a fost efectuată, în principal, de gestionarul societății ..., care are autorizație specială ISCIR și care manipulează singur materiile prime și materialele în activitatea de aprovizionare, producție și desfacere, iar pentru perioadele indisponibile ale acestei persoane, motostivuatorul a fost condus de ..., posesor și el al autorizației ISCIR, în acest sens s-au atașat copii vizate la zi după carnetele de motostivuatorist ale celor două persoane. În plus, în contestație se precizează că: "Aceste aspecte au fost aduse la cunoștință, inclusiv prin prezentarea de copii după autorizații inspectorilor fiscali, dar aceștia nu le-au luat în considerare, manifestând, după părerea noastră, rea credință".

Totodată, în contestație se menționează faptul că "în aplicația REVISAL, din care se poate vedea personalul angajat al societății noastre în perioada verificată, personalul angajat este trecut cu un cod COR numai pentru ocupația de bază, nefiind prevăzute și celelalte activități desfășurate de personalul respectiv". În context se precizează că, în anul ..., când producția fizică totală a depășit ... tone/an a devenit necesară angajarea unui stivuatorist, lucru care s-a întâmplat, iar în momentul de față societatea are angajat o persoană ca stivuatorist, fapt pentru care s-a anexat o copie extras din aplicația REVISAL, de unde rezultă acest lucru.

În considerarea celor de mai sus, în opinia societății neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul pentru motostivuator și T.V.A. –ul aferent este nejustificată.

↳ Sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de ... lei:

• În raport de cele precizate la pagina ... Capitolul V, punctul 5 din Utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale, respectiv: "la data controlului societatea nu deținea casă de marcat fiscală așa cum prevede O.U.G. 28/1999", ... menționează că O.U.G. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, la art. 1 precizează: "Operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul, precum și a prestațiilor de servicii efectuate direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale". În același sens, în contestație se invocă H.G. 479/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea O.U.G. 28/1999, art.4, unde se menționează: "În sensul ordonanței de urgență, prin livrări de bunuri cu amănuntul și prestări de servicii direct către populație se înțelege acele activități desfășurate cu caracter permanent. Nu intră în această categorie eventualele livrări de bunuri și prestări de servicii direct către persoane fizice efectuate întâmplător de către agenții economici, alții decât comercianții cu amănuntul", iar O.G. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață precizează următoarele: - la art.4: "În înțelesul prezentei ordonanțe, următorii termeni se definesc astfel:...d) comerț cu amănuntul/de detail – activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora"; - la art.3 alin.(2): "Activitatea comercială, în sensul prezentei ordonanțe, se exercită cu referire la produsele alimentare, nealimentare și la serviciile de piață prevăzute în anexa ... la prezenta ordonanță".

În context în contestație se precizează că, societatea ... este o unitate de producție de sârme, cuie și plase, pentru desfacerea produselor proprii desfășurând ca activitate de bază și cu caracter permanent, comerțul cu ridicata, iar vânzarea produselor către persoanele fizice se face cu totul întâmplător, ceea ce ne situează în categoria prevederilor art.4 din H.G. 479/2003. Mai mult, societatea precizează că nu este

comerciant cu amănuntul în sensul prevăzut de O.G. 28/1999 și deci nu intră sub incidența prevederilor acestei ordonanțe, de a deține casă de marcat electronic fiscală.

În continuare, potrivit contestației ... întrucât a considerat că legislația în vigoare este neclară și, mai ales, nu se referă la modul de desfacere a produselor fabricate de industria și s-a adresat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Galați, prin adresa nr...., prin care s-au solicitat precizări în acest sens. În completare, se reține că în scrisoarea de răspuns a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Galați nr.... aceasta a emis următorul punct de vedere: "Luând în considerare faptul că activitatea agentului economic nu face obiectul excepțiilor consfințite prin articolul 2 din Ordonanța de Urgență nr.28/1999, precum și faptul că prin modificarea articolului 1 alin.(1) din Ordonanța de Urgență nr.28/1999 prin Ordonanța de Urgență nr.91/23 decembrie 2014, nu se modifică categoria operațiunilor care intră sub incidența acestor prevederi, adică livrările de bunuri cu amănuntul, precum și prestările de servicii directe către populație, considerăm că precizările aduse prin articolul 4 din Hotărârea nr.479/2003, nu sunt căzute în desuetudine și astfel eventualele livrări de bunuri către persoane fizice, efectuate întâmplător de către agenții economici, alții decât comercianții cu amănuntul, nu intră sub incidența prevederilor Ordonanței de urgență nr.28/1999, în sensul că agentul economic, nu are în aceste condiții, obligația de a utiliza aparatul de marcat electronic fiscal".

Conform motivației societății din contestație "având în vedere dispozițiile art.276 din Codul de procedură fiscală cu privire la soluționarea contestației admiterea acesteia se impune și prin prisma preîntâmpinării voinei legiuitorului în sensul că, potrivit acestui text de lege, în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analiza contestației fiind efectuată în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale și cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent, pentru lămurirea cauzei, putând solicita punctul de vedere al organelor de specialitate din cadrul M.F.P., A.N.A.F., or, în cazul nostru un punct de vedere deja există exprimat în favoarea contribuabilului așa cum reiese din adresa ..., grăitoare în soluționarea favorabilă a contestației în privința celor sesizate".

Totodată, potrivit celor menționate în contestație caracterul întâmplător al livrărilor efectuate de societate către persoanele fizice pentru care se emite factură și chitanță și care nu presupune existența unui aparat de marcat electronic fiscal rezultă și din următoarele exemple: în luna ..., din totalul vânzărilor către persoane juridice și fizice, de ... lei, vânzările către persoanele fizice au fost numai de ...%; în luna ..., totalul vânzărilor a fost de ... lei, iar vânzările către persoanele fizice au fost de numai ...%; în luna ..., totalul vânzărilor a fost de ... lei, iar vânzările către persoanele fizice au fost de numai ...%. În plus, în contestație se precizează că "persoanele fizice, care au cumpărat în mod întâmplător de la societatea noastră erau pensionari sau persoane cu venituri reduse și care au insistat să realizăm aceste vânzări, având în vedere că ... practică prețuri de fabrică".

Conform motivării din contestație, faptul că întreaga producție realizată este livrată cu documente legale prevăzute în legislația fiscală, demonstrează că societatea ...respectă întru-totul voinea legiuitorului privind: fiscalizarea tuturor veniturilor; colectarea taxei pe valoarea adăugată și plata către stat; impozitarea veniturilor obținute conform legii.

De asemenea, în opinia societății nu au fost respectate prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art.6 –Exercitarea dreptului de apreciere, prin neluarea în considerare a opiniei emise în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a



contribuabililor/plătitorilor, opinie emisă în scris de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați, în adresa cu nr....

În plus, potrivit reșinerii din contestație având în vedere faptul că există două puncte de vedere diferite ale aceluiași organ fiscal, precum și punctul nostru de vedere argumentat mai sus, prevederile legislației fiscale fiind neclare, se impune aplicarea dispozițiilor art.13 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că: "interpretarea se face în favoarea contribuabilului/plătitorului".

Așadar, în considerarea și coroborarea tuturor aspectelor menționate mai sus ... reține că nu se supune prevederilor O.U.G.28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale și prin urmare nu există temei legal pentru aplicarea amenzii contravenționale.

#### 🔗 **Motive de drept:**

În contestație societatea menționează că decizia de impunere nr.... are la bază Raportul de inspecție fiscală ..., raport care este nelegal, din următoarele considerente:

- Durata inspecției fiscale a fost de ... zile, încălcându-se art.126 alin.(1) pct.c) din Legea nr.207/2015;

- Raportul de inspecție fiscală ... nu cuprinde opinia organului de inspecție fiscală cu privire la punctul de vedere al ... nefiind motivată în drept și în fapt, încălcându-se art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015: "În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor".

În opinia societății decizia de impunere ... este și mai telegrafică atunci când este vorba de motivul de fapt, sau chiar de temeiul de drept al măsurii dispuse, secțiune în care se reproduce texte legale cu totul neincidente și neîncălcate în cauză, respectiv: "În decizia de impunere ... se menționează la temeiul de drept – Act normativ LG 571/2003, art.21, alin.(4) lit.f): Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:...cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii...", însă ... nu a încălcat prevederile acestui articol, cheltuielile cu combustibilul, înregistrate în contabilitatea societății au avut la bază bonul fiscal conform art.155 alin.(11), (12) și (20) din Legea nr.571/2003.

Cu trimitere la decizia de impunere ..., unde s-a menționat la temeiul de drept: "Act normativ H.G. 44/2004, pct.44 – Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ...", societatea ... consideră că nu a încălcat nici prevederile acestui articol, cheltuielile cu combustibilul, înregistrate în contabilitatea societății pe baza bonului fiscal, care este document justificativ au fost făcute cronologic și sistematic, pe măsura apariției cheltuielilor, așa cum demonstrează înregistrările din registrul de casă al societății.

Cu referire la decizia de impunere ..., unde s-a înscris la temeiul de drept: "Act normativ LG 82/1991, art.6, alin.(1) – Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document...", societatea ... apreciază că nu a încălcat nici prevederile acestui articol, cheltuielile cu combustibilul, înregistrate în contabilitatea societății au fost înregistrate în data emiterii bonurilor fiscale, în registrul de casă al societății.

Prin urmare, potrivit constatării ... actul administrativ fiscal menționat, respectiv Decizia de impunere ... este motivat în drept prin citarea unor texte inaplicabile sau prin citarea unor norme pe care contribuabilul nu le-a încălcat. În lipsa unei asemenea motivări în drept, societatea reține că se lipsește de fundament prezumția de legalitate a actului administrativ fiscal (prezumția de legalitate este recunoscută de lege tocmai în considerarea faptului că instituțiile statului sunt primele care respectă legile).

În aceeași ordine de idei, ... solicită "în temeiul dispozițiilor art.276 Cod procedură fiscală să fixați un termen pentru care să dispuneți convocarea părților, contestator și

reprezentantul organului fiscal emitent al actului fiscal contestat în vederea susținerii orale a contestației”.

În concluzie, având în vedere cele menționate în precedent ... solicită admiterea contestației și desființarea/anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală ..., precum și a Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

În susținerea contestației societatea a anexat, în copie, următoarele documente: Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....; Raportul de inspecție fiscală nr....; Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... din ...; Avizul de inspecție fiscală nr....din ...; Copie după Registrul unic de control al societății; Înțelegerea pentru discuția finală nr....; Bonul fiscal motorină, emis de ... nr....; Registru de casă cu înregistrarea bonului fiscal nr...., în data de ...; Nota explicativă privind consumul de combustibil al motostivuatorului; Justificarea consumului de carburant (motorină) la motostivuatorul cu furci frontale tip H30D Linde; Autorizații de stivuatorist .. și ...; Extras din REVISAL; Adresa nr.... către D.G.R.F.P. Galați și Răspunsul cu punctul de vedere al D.G.R.F.P. Galați nr....

**II. 1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... s-a emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală privind ..., prin care s-au determinat în sarcina acesteia obligațiile fiscale suplimentare de plată, în suma totală de ... lei, reprezentată de: ... lei, profit TOTAL; ... lei, T.V.A. TOTAL.**

**Motivele de fapt:** Organul de inspecție fiscală a reținut în funcție de obligația fiscală principală stabilită suplimentar următoarele aspecte:

➤ Profit TOTAL → perioada verificată: ... - ...:

Organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că, în raport cu suma înregistrată și declarată de societate s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli cu combustibilul în cuantum de ... lei (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză), având în vedere următoarele:

- pentru perioada ... – ..., organul de inspecție fiscală reține că societatea a consumat pentru funcționarea motostivuatorului aflat în patrimoniul societății (marca LINDE) o cantitate de ... litri de motorină în valoare de ... lei. De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivuatorului. În plus, organul de inspecție fiscală a menționat că societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv. Totodată, organul de inspecție fiscală reține că, în data de ... s-a solicitat administratorului societății, domnul ... o Notă explicativă pentru clarificarea aspectelor menționate (anexa nr.”...” la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză). Astfel, organul de inspecție fiscală a precizat că: ”nu se întocmesc documente justificative privind aprovizionarea și darea în consum a combustibilului întrucât toată cantitatea de motorină aprovizionată este descărcată direct în rezervorul motostivuatorului”.

- potrivit organului de inspecție fiscală în considerarea celor de mai sus, precum și a faptului că societatea nu a prezentat documente care să justifice consumul de combustibil a calculat un impozit pe profit suplimentar, în cuantumul reținut, având în vedere drept prevederi legislative: Legea nr.82/1991, republicată, a contabilității - art.6 alin.(1), alin.(2); O.M.F.P. nr.3512/2008 – secțiunea cu privire la bonul de consum; Legea

nr.571/2003 - art.21 alin.(4) lit.f), inclusiv informații din baza de date existentă la dispoziția A.N.A.F. – REVISAL, din care rezultă că societatea nu are niciun angajat cu funcția de motostivuatorist (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză).

➤ T.V.A.TOTAL ➔ perioada verificată: ... - ...:

Organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că, urmare a verificării efectuate nu a acordat drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de .. lei, având în vedere următoarele:

- pentru perioada ... – ..., organul de inspecție fiscală reține că societatea a consumat pentru funcționarea motostivuatorului aflat în patrimoniul societății (marca LINDE) o cantitate de ... litri de motorină în valoare totală de ... lei, din care T.V.A. în cuantum de ... lei (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză). De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ nici la intrarea în gestiune și nici la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivuatorului. În plus, organul de inspecție fiscală a menționat că societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv. Totodată, organul de inspecție fiscală reține că, în data de ... s-a solicitat administratorului societății, domnul ...o Notă explicativă pentru clarificarea aspectelor menționate (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză). Astfel, organul de inspecție fiscală a reținut că: "nu se întocmesc documente justificative privind aprovizionarea și darea în consum a combustibilului întrucât toată cantitatea de motorină aprovizionată este descărcată direct în rezervorul motostivuatorului".

- potrivit organului de inspecție fiscală în considerarea celor de mai sus, precum și a faptului că societatea nu a prezentat documente care să justifice consumul de combustibil în scopul realizării de operațiuni taxabile nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, având în vedere drept prevederi legislative: Legea nr.82/1991, republicată, a contabilității - art.6 alin.(1), alin.(2); O.M.F.P. nr.3512/2008 – secțiunea cu privire la bonul de consum; Legea nr.571/2003 - art.145 alin.(2) lit.a), inclusiv informații din baza de date existentă la dispoziția A.N.A.F. – REVISAL, din care rezultă că societatea nu are niciun angajat cu funcția de motostivuatorist (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză).

Temeiurile de drept invocate în decizia de impunere atacată cu privire la obligațiile fiscale la care ne referim rezidă din art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003; pct. 44 din H.G. nr.44/2004; art.6 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.82/1991; OD 3512/2008 – secțiunea din anexă privind bonul de consum.

**2.** În completarea celor redată în precedent și pentru a se evita o reiterare a lor, în interesul instrumentării contestației se justifică a fi reținută, în plus, numai informația, potrivit căreia aspectele constatate au la bază cele consemnate prin anexele nr.: ..., ..., ..., ... ale Raportului de inspecție fiscală nr..... (anexă la decizia de impunere atacată potrivit pct.6 – Dispoziții finale din conținutul acesteia).

**3.** Prin Referatul nr.... cu propuneri de soluționare a contestației formulată de .... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală, organul de inspecție fiscală propune respingerea acesteia ca neîntemeiată și menținerea sumelor stabilite suplimentar.

Din conținutul referatului invocat cu privire la motivele din contestație referitoare la nerespectarea unor articole din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele: "La începerea inspecției fiscale echipa de control a prezentat toate documentele prevăzute de art.118 și art.123 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și s-a înscris în Registrul Unic de Control în conformitate cu prevederile articolelor menționate.

Invitația la discuția finală și proiectul Raportului de inspecție au fost transmise în format electronic (e-mail) în conformitate cu art.130 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Administratorul societății a confirmat primirea documentelor solicitând ca discuția finală să aibă loc în data de ..., termen acceptat de către echipa de inspecție. Anexăm dovada corespondenței în format electronic referitoare la invitația la discuția finală”. De asemenea, prin conținutul aceluiași referat se reține că: ”La cele de mai sus s-au prezentat argumentații în Raportul de inspecție fiscală, argumentații pe care organul de inspecție fiscală le menține în totalitate”.

Prin adresa de răspuns la solicitarea organului de soluționare competent, evidențiată la emitent sub nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați la nr. ..., organul de inspecție fiscală a precizat, în completarea celor redade în referatul sus-citat, următoarele: ”Așa cum s-a arătat în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.... a fost solicitată administratorului societății o notă explicativă privitoare la documentele justificative referitoare la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivitorului. Referitor la acest aspect se menționează doar bonul fiscal emis de stația de carburanți și că toată cantitatea de motorină aprovizionată este descărcată direct în rezervorul motostivitorului, astfel încât organul fiscal a concluzionat că societatea nu întocmește alte documente justificative privind utilizarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile zilnice ale utilajului respectiv”.

Prin adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați la nr...., organul de inspecție fiscală a propus în baza celor menționate în cuprinsul acesteia și a constatărilor din cadrul procesului verbal nr.... (de cercetare la fața locului) respingerea contestației ca neîntemeiată, cu menținerea sumelor stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală.

**III.** Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate în contestație, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare aplicabile se consemnează aspectele ce se prezintă în continuare.

Pentru început, înainte de a fi îndeplinite condițiile pentru a se antama fondul cauzei se justifică a fi analizate, în prealabil, chestiunile invocate de societate în acțiunea introdusă în calea administrativă de atac cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal atacat și la unele aspecte care vizează desfășurarea și finalizarea inspecției fiscale.

**În fapt**, în contestație ... invocă cum că, în temeiul dispozițiilor art.49 Cod procedură fiscală se impune constatarea nulității actului administrativ fiscal contestat având în vedere pe de o parte faptul că acesta nu cuprinde elementele obligatorii referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, obiectul actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal și pe de altă parte faptul că actul administrativ este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii lui sunt atât de viciate încât dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia, în acest sens urmează a fi avute aspectele ce stau la baza inițierii prezentei contestații, între care lipsa de corespondent dintre temeiul de drept reținut în actul contestator și situația de fapt imputată ca încălcând temeiurile de drept invocate. De asemenea, se afirmă că decizia de impunere, în forma sa finală, respectiv cea contestată încalcă și dispozițiile art.97 Cod procedură fiscală privind forma și conținutul deciziei de impunere, în sensul că pe lângă elementele art.46 aceasta trebuie să cuprindă și tipul creanței fiscale, or, în cazul de față la rubrica tipul creanței fiscale este menționat doar ”obligație fiscală principală preluată din decizia de impunere provizorie nr./data ???????”.

Totodată, în contestație se invocă și faptul că, procedura privind inspecția fiscală încalcă și dispozițiile art.118 din Codul de procedură fiscală, în sensul că la începerea inspecției fiscale organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală, or în realitate cei doi inspectori nu au prezentat nici legitimațiile de inspecție fiscală și cu atât mai puțin ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală, în acest sens a se vedea confuzia creată privind numărul de legitimație fiscală inserat în raportul de inspecție fiscală față de numărul de legitimație inserat în procesul verbal de constatare și sancționare a contravenției nr.... din data de ....

În plus, potrivit reținerilor din contestație raportul de inspecție fiscală încalcă dispozițiile art.131 din Codul de procedură fiscală, în sensul că, deși față de draftul de raport de inspecție fiscală ... a înaintat, prin reprezentanții săi, un punct de vedere înregistrat sub nr...., ce a stat la baza discuției finale din data de ..., organul fiscal în raportul de inspecție fiscală deși există aadar exercitat dreptul prevăzut de dispozițiile art.130 alin.5 din Codul de procedură fiscală nu vizează și opinia organului de inspecție fiscală motivată în fapt și în drept cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

**În drept**, aplicabile în raport cu aspectele invocate sunt dispozițiile art.46 alin.(1), alin.(2), art.49 alin.(1), alin.(2), art. 97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, în reglementarea cărora:

**Art. 46 - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

**Art. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată*

de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

#### **Art. 97 - Forma și conținutul deciziei de impunere**

*Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă”.*

În virtutea dispozițiilor legale învederate anterior, actul administrativ fiscal trebuie să răspundă unor cerințe de formă și de fond pentru a produce efecte în materie fiscală.

Cu trimitere la elementele de conținut ale actului administrativ fiscal atacat (Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală) s-a observat că acesta conține elementele prevăzute de legiuitor, inclusiv pe cele cu privire la denumirea obligației fiscale principale, baza impozabilă, cuantumul stabilit suplimentar. În plus, demn de menționat este și faptul că, la rubrica ”obligație fiscală principală preluată din Decizia de impunere provizorie nr./data”, în decizia de impunere atacată nu sunt înscrise sume.

Cât privește invocarea din contestație a faptului că actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare, încât dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia, în acest sens urmează a fi avute aspectele ce stau la baza inițierii prezentei contestații, între care lipsa de corespondent dintre temeiul de drept reținut în actul contestator și situația de fapt imputată ca încălcând temeiurile de drept invocate se reține că, tocmai asupra motivelor de fapt și de drept identificate ca fiind aferente situației de fapt constatată de către organul de inspecție fiscală și înscrise printre elementele de conținut ale deciziei contestate, societatea și-a exercitat dreptul la contestație, care la rândul său, potrivit formei și a conținutului contestației a cuprins motivele de fapt și de drept justificate în raport cu rezultatul inspecției fiscale, organul de soluționare competent fiind cel chemat să analizeze și să dispună în consecință. A înțelege nulitatea actului administrativ fiscal prin prisma celor afirmate în contestație ar reprezenta o operațiune de formă și nu una de substanță, după cum prevede legiuitorul, prin dreptul la contestație și analiza neutră a acesteia, de către organul de soluționare competent.

În referirea celor invocate în acțiunea introdusă în calea administrativă de atac privind desfășurarea inspecției fiscale menționăm că, rezultatul acesteia s-a materializat în Raportul de inspecție fiscală nr.... care s-a constituit în anexă la decizia de impunere atacată, iar acestea prin natura lor, nu se constituie în elemente care să afecteze fondul actului administrativ fiscal în speță, emis de organul de inspecție fiscală și împotriva căruia contribuabilul verificat și-a exercitat dreptul la contestație.

În considerarea celor din precedent și a faptului că acestea nu sunt de natură a atrage nulitatea deciziei de impunere atacată, urmează a fi privite ca neîntemeiate, consecința fiind soluționarea pe fond a contestației formulate de ...

**Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați este să se pronunțe dacă ... datorează bugetului de stat suma totală de ... lei, reprezentată de: ... lei, Profit TOTAL; ... lei, T.V.A. TOTAL, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală în condițiile în care organul de inspecție fiscală pentru lămurirea unor aspecte contestate nu a efectuat, potrivit legii, cercetarea la fața locului solicitată de către organul de soluționare competent.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală a stabilit în sarcina ... suma totală de ... lei, reprezentată de: ... lei, profit TOTAL; ... lei, T.V.A. TOTAL, pe considerentul că, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivitorului. În plus, organul de inspecție fiscală a menționat că societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv. Totodată, organul de inspecție fiscală reține că, în data de ... s-a solicitat administratorului societății, domnul ... o Notă explicativă pentru clarificarea aspectelor menționate. Astfel, organul de inspecție fiscală a precizat că: "nu se întocmesc documente justificative privind aprovizionarea și darea în consum a combustibilului întrucât toată cantitatea de motorină aprovizionată este descărcată direct în rezervorul motostivitorului".

Împotriva acestor constatări, ... a formulat contestație, unde a invocat că nu "înțelegem de ce inspectorii fiscali au menționat că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ, dar cu toate acestea au determinat precis cantitatea de motorină consumată de ... litri și valoarea de ... lei". De asemenea, în contestație societatea menționează faptul că motorina consumată este achiziționată în cantități reduse și folosită direct în procesul de producție nemaifiind necesară stocarea acesteia prin întocmirea notei de recepție, respectiv a bonului de consum întrucât acestea nu se depozitau și nu reprezentau un stoc.

Pe de altă parte, în contestație se precizează că posibilitatea efectivă a stocării combustibilului nici nu a existat, societatea nefiind autorizată și nici nu se justifica economic pentru stocarea de combustibil, în recipiente și în locuri special amenajate, nu deține rezervor, nu deține pompe și nici autorizație de mediu pentru operațiunea de stocare, ca atare singura soluție viabilă pentru desfășurarea activității nu era decât cea practică, respectiv achiziționarea combustibilului în limita necesarului efectiv. Or, "inspectorii fiscali nu au indicat niciun temei de drept care să interzică această situație și să oblige la stocarea cantității de motorină pentru întocmirea notei de recepție și a bonului de consum". Mai mult, potrivit celor reținute în contestație, cu trimitere la Nota explicativă prezentată în Anexa ... organul de inspecție fiscală reține că: "... nu se întocmesc documente justificative privind aprovizionarea și darea în consum a combustibilului...", însă "studiind această notă explicativă, anexată prezentei contestații se poate observa că nu s-au declarat cele de mai sus, fiind doar o presupunere falsă a inspectorilor fiscali". În plus, în contestație se menționează că, având în vedere particularitățile motostivitorului consumul de motorină trebuie corelat nu cu kilometri parcurși, ci cu greutatea manipulată, acesta fiind de fapt nu un mijloc de transport, ci o instalație mobilă de ridicat și manipulat.

Totodată, în contestație prin motivarea cu privire la dreptul de deducere a T.V.A. se reține că "documentul justificativ este bonul fiscal, cu care a fost achiziționată motorina care are menționat codul fiscal al societății noastre".

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.: 19 alin.(1) și 21 alin.(1) ale Titlului II - Impozitul pe profit: Cap.II – Calculul profitului impozabil și ale art.: 145 alin.(1), alin.(2) lit.a), 146 alin.(1) lit.a) și alin.(2) ale Titlului VI – Taxa pe valoarea adăugată: Cap.X – Regimul deducerilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (act normativ în vigoare pentru perioada supusă verificării), în interpretarea căroră:

### **Cap. II Calculul profitului impozabil**

#### **Art. 19 - Reguli generale**

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

#### Art. 21 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

### **Cap. X Regimul deducerilor**

#### Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

#### Art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

(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”.

În considerarea acestor prevederi legale sus citate, la pct.46 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se dispune:

#### **Pct.46**

“(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”.

La rândul lor, prevederile art.155 alin.(11), (12) și (20) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează următoarele:

#### **“Art. 155 - Facturarea**

(11) Persoana impozabilă care are obligația de a emite facturi conform prezentului articol, precum și persoana impozabilă care optează pentru emiterea facturii potrivit alin. (10) pot emite facturi simplificate în oricare dintre următoarele situații:

a) atunci când valoarea facturilor, inclusiv TVA, nu este mai mare de 100 euro. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea în euro a valorii facturii este cursul prevăzut la art. 139<sup>1</sup>;

b) în cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură conform alin. (2).

(12) În urma consultării Comitetului TVA instituit în temeiul prevederilor art.398 din Directiva 112, prin ordin al ministrului finanțelor publice se aprobă ca persoana impozabilă



care are obligația de a emite facturi conform prezentului articol, precum și persoana impozabilă care optează pentru emiterea facturii potrivit alin.(10) să înscrie în facturi doar informațiile prevăzute la alin.(20), în următoarele cazuri, conform procedurii stabilite prin norme:

a) valoarea facturii, inclusiv TVA, este mai mare de 100 euro, dar mai mică de 400 euro. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea în euro a valorii facturii este cursul prevăzut la art. 139<sup>1</sup>; sau

b) în cazul în care practica administrativă ori comercială din sectorul de activitate implicat sau condițiile tehnice de emiteră a facturilor face/fac ca respectarea tuturor obligațiilor menționate la alin.(19) sau la alin.(22) să fie extrem de dificilă.

(20) Facturile emise în sistem simplificat în condițiile prevăzute la alin.(11) și (12) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

a) data emiterii;

b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;

d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;

e) în cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin.(2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică”.

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că, la nivelul unui contribuabil pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dreptul de deducere a acesteia este condiționat de destinația achizițiilor, adică a utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, dispozițiile normative de mai sus permit unui contribuabil să procedeze la justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată cu bonurile fiscale, emise potrivit legii, dacă furnizorul /prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Din analiza documentelor componente ale dosarului contestației, organul de soluționare competent reține următoarele aspecte de relevanță pentru instrumentarea cauzei:

☞ potrivit actelor administrative fiscale întocmite organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că societatea nu întocmește niciun fel de document justificativ la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinate funcționării motoristivitorului și, totodată, a menționat că aceasta nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte justificarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv;

☞ prin contestație societatea menționează următoarele: motorina consumată este achiziționată în cantități reduse și folosită direct în procesul de producție nemaifiind necesară stocarea acesteia prin întocmirea notei de recepție, respectiv a bonului de consum întrucât acestea nu se depozitau și nu reprezentau un stoc; posibilitatea efectivă a stocării combustibilului nici nu a existat, societatea nefiind autorizată și nici nu se justifica economic pentru stocarea de combustibil, în recipiente și în locuri special amenajate, nu deține rezervor, nu deține pompe și nici autorizație de mediu pentru operațiunea de stocare, ca atare singura soluție viabilă pentru desfășurarea activității nu era decât cea practică, respectiv achiziționarea combustibilului în limita necesarului efectiv; în funcție de particularitățile motoristivitorului consumul de motorină trebuie corelat nu cu kilometri parcurși, ci cu greutatea manipulată, acesta fiind de fapt nu un mijloc de transport, ci o instalație mobilă de ridicat și manipulat; documentul justificativ este bonul fiscal, cu care a fost achiziționată motorina care are menționat codul fiscal al societății noastre;

⇒ organul de inspecție fiscală prin adresa de răspuns (la solicitarea organului de soluționare a contestației) nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. ..., care vizează completarea referatului cu propuneri de soluționare a acțiunii în speță a menționat următoarele: “Așa cum s-a arătat în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.... a fost solicitată administratorului societății o notă explicativă privitoare la documentele justificative referitoare la intrarea în gestiune și la eliberarea pentru consum a cantităților de combustibil destinat funcționării motostivuatorului. Referitor la acest aspect se menționează doar bonul fiscal emis de stația de carburanți și că toată cantitatea de motorină aprovizionată este descărcată direct în rezervorul motostivuatorului, astfel încât organul fiscal a concluzionat că societatea nu întocmește alte documente justificative privind utilizarea cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale utilajului respectiv. Prin urmare, organul de control nu a acordat dreptul la deducerea TVA aferentă aprovizionărilor cu combustibil destinat funcționării motostivuatorului. De asemenea, din baza de date existentă la dispoziția ANAF – REVISAL a rezultat că societatea nu are niciun angajat cu funcția de motostivuatorist. Contribuabilul anexează la contestația depusă autorizații ISCIR care permit utilizarea stivuatorului de către salariații ... și ...”;

⇒ în Minuta susținerii orale a contestației nr...., la pagina nr.... din conținut – Referitor la consumul de combustibil s-au consemnat următoarele: nu se depozitează combustibilul, nu sunt condiții pt. depozitarea acestuia; nu contest ce au spus dâșii, ci că sunt două moduri de înregistrare a combustibilului; Un membru al echipei de inspecție fiscală (participant la întâlnirea în cauză) a întrebat: Dacă alimentați astăzi, alimentarea se face cu un bidon și se pune în rezervor, cum justificați? Aceasta a fost logica noastră; Se alimenta cu 20 l, 40 l sau 60 l, dacă venea un TIR atunci consumul era de 20 l a menționat administratorul societății comerciale cu privire la motostivuator; Bonurile de achiziție combustibil au înscrise pe acestea CUI contribuabil au specificat cei doi consilieri din cadrul organului de inspecție fiscală;

⇒ prin adresa nr...., în considerarea aspectelor constatate de către inspecția fiscală, a motivelor din contestație, precum și a celor consemnate în minuta susținerii orale a contestației, organul de soluționare competent a identificat ca fiind justificată în temeiul prevederilor pct.9.10. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală efectuarea unei cercetări la fața locului, urmată de întocmirea unui proces-verbal în acest scop, pentru lămurirea unor aspecte de evidență și de ordin fiscal. În concret: dacă pentru întreaga cantitate de combustibil achiziționată pentru motostivuatorul marca Linde contribuabilul deține bonuri fiscale, constatare prin intermediul căreia se vor menționa și informații legate de caracterul de document justificativ al acestora; în raport cu particularitățile motostivuatorului să se stabilească, în clar, modalitatea de justificare a consumului de combustibil (motorină), respectiv: fie în corelație cu kilometri parcurși, fie în funcție de greutatea manipulată de către acesta, situație în care se vor identifica și înscrie referiri și cu privire la personalul abilitat pentru a lucra cu utilajul în cauză; în atare situație s-a solicitat organului de inspecție fiscală consemnarea rezultatului operațiunii în speță, prin prisma analizei fiscale a bonurilor fiscale privind achiziția de combustibil în condițiile dispozițiilor legale privind exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă lor în corelație cu modul de alocare a consumului de combustibil în procesul de producție de: cuie, sârme, plase și alte produse;

⇒ cu adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. ..., organul de inspecție fiscală răspunde la solicitarea organului de soluționare competent cu privire la efectuarea unei cercetări la fața locului pentru lămurirea unor aspecte de evidență și de ordin fiscal privind soluționarea contestației depusă de ..., sens în care a înaintat Procesul verbal nr...., precum și anexele aferente acestuia. Prin conținutul adresei invocate, cu referire la aspectele solicitate organul de inspecție fiscală a comunicat următoarele: “a) În

perioada ... – ... a consumat pentru funcționarea motostivuatorului aflat în patrimoniul societății (marca LINDE) o cantitate de ... litri de motorină în valoare de ... lei. Pentru întreaga cantitate societatea deține documente de achiziție (facturi fiscale și bonuri fiscale care au înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului) în conformitate cu art.146 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; b) Pentru operațiunile la care participă motostivuatorul societatea nu întocmește niciun document în vederea justificării cantităților de combustibil în funcție de numărul de ore de funcționare corelat cu activitățile specifice zilnice ale motostivuatorului aflat în exploatare – marca Linde 1984, bon de consum, fișa de activitate zilnică sau orice alt document din care să rezulte în ce zile a lucrat utilajul, numărul de ore lucrate, operația tehnologică efectuată, consumul specific al utilajului, persoana care a deservit utilajul”;

⇒ în procesul verbal nr...., identificat la ... la nr. ... la secțiunea alocată pentru lămurirea aspectului: Dacă pentru întreaga cantitate de combustibil achiziționată pentru motostivuatorul marca Linde contribuabilul deține bonuri fiscale, constatare prin intermediul căreia se vor menționa și informații legate de caracterul de document justificativ al acestora, organul de inspecție fiscală a înscris: “A fost analizată prin sondaj luna ... și s-a constatat că societatea s-a aprovizionat cu o cantitate de ... litri de motorină în valoare totală de ... lei pentru care prezintă documente de aprovizionare prezentate în anexa .... ... A fost analizat prin sondaj consumul de combustibil aferent motostivuatorului în funcție de greutatea manipulată (producția fizică obținută) aferentă lunii .... La data controlului (...) au fost analizate împreună cu administratorul societății operațiunile realizate cu motostivuatorul și s-a constatat că utilajul în cauză participă la realizarea următoarelor activități principale din procesul tehnologic de fabricare: Descărcarea materiilor prime (colaci sârmă) și materialelor din mijloacele de transport și depozitarea acestora în depozitul de materii prime și materiale din cadrul societății. Transportul produselor finite ambalate în depozitul de produse finite”. Totodată, conform elementelor de conținut ale acestui document menționăm că, în luna ... (cu reținerea erorii materiale de înscriere a anului ..., în loc de ..., potrivit anexelor la procesul verbal în cauză) societatea a realizat o producție fizică de ... Kg conform rapoartelor de lucru prezentate în anexa ....

În completarea celor din precedent se reține că, organul de inspecție fiscală în decizia de impunere atacată la motivele de fapt aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar a consemnat următoarele aspecte : Profit TOTAL: în perioada ... – ... a consumat pentru funcționarea motostivuatorului aflat în patrimoniul societății (marca LINDE) o cantitate de ...litri de motorină în valoare de ... lei; TVA TOTAL: în perioada ... – ... a consumat pentru funcționarea motostivuatorului aflat în patrimoniul societății (marca LINDE) o cantitate de ... litri de motorină în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

..., în susținerea contestației a anexat, în copie, anexa ... “Justificarea consumului de carburant (motorină) la motostivuatorul cu furci frontale tip H30D Linde”, document din care rezultă că, în anul ... consumul de combustibil a fost de ... litri, iar în ... acesta s-a cifrat la ... litri. Potrivit conținutului acestui document se reține că ... a prezentat și următorii indicatori pentru anii de referință - ...: producția fizică totală – t ...; Consum anual combustibil - l ...; Consum specific efectiv l/t ...; Consum specific normat l/t ... – ...: producția fizică totală – t ...; Consum anual combustibil - l ...; Consum specific efectiv l/t ...; Consum specific normat l/t .... În finalul anexei la care ne referim ... a menționat: Atât consumurile anuale, cât și cele specifice se regăsesc în Nota Explicativă solicitată de inspectorii fiscali. De altfel acest document se constituie și în anexa nr... la raportul de inspecție fiscală întocmit în speță.

De menționat este și faptul că, prin nota explicativă luată administratorului contribuabilului verificat, în persoana domnului ...(anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală întocmit în speță) la întrebarea echipei de inspecție fiscală: Ce documente întocmiți

pentru recepționarea, stocarea și darea în consum a combustibilului destinat motostivuatorului? s-a consemnat următorul răspuns: Bonul fiscal eliberat de stația de carburanți se înregistrează direct pe consum în contul 6022. Cantitatea efectiv cumpărată în ziua respectivă se descarcă direct în rezervorul motostivuatorului deoarece societatea nu are depozit de carburanți, care nu se justifică din punct de vedere economic. Totodată, în finalul notei explicative administratorul ... a înscris următoarea mențiune: consumul total de motorină la motostivuator a fost în ... de ... l, iar în ... de ... l, precum și precizările: toate cheltuielile privind consumul de motorină a motostivuatorului sunt aferente producției realizate deoarece procesul tehnologic de fabricare a sârmelor și cuielor presupune operațiuni de descărcare a materiei prime la primirea acesteia, de manipulare a materiei prime, semifabricatelor și produselor finite în procesul tehnologic și de manipulare pentru încărcarea și expedierea produselor finite, toate acestea făcându-se mecanizat cu ajutorul motostivuatorului existent.

În considerarea celor din precedent este important de precizat că pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt destinate activității pe care o desfășoară contribuabilul este obligat să demonstreze că acestea sunt necesare utilizării în folosul operațiunilor sale impozabile.

În speță ... deține în patrimoniu un motostivuator marca Linde, care participă la realizarea de activități principale din procesul tehnologic de fabricare, în vederea obținerii produselor finite (cui, plasă, sârmă), fapt certificat și de către organul de inspecție fiscală, prin procesul verbal nr...., prin care s-a analizat prin sondaj numai luna ...

Cu referire la procesul verbal vizat menționăm că acesta, prin elementele de conținut, nu lămurește aspectele de evidență și de ordin fiscal solicitate de către organul de soluționare competent, redate mai sus. În plus, organul de inspecție fiscală nu a răspuns nici cerinței de a proceda la analiza fiscală a bonurilor fiscale privind achiziția de combustibil în condițiile dispozițiilor legale privind exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă lor în corelație cu modul de alocare a consumului de combustibil în procesul de producție de: cui, sârme, plase și alte produse. Din constatările înscrise în procesul verbal în cauză și prezentate anterior se poate observa că, organul de inspecție fiscală nici în cazul lunii ..., analizată prin sondaj, nu s-a pronunțat din punct de vedere fiscal asupra documentelor de aprovizionare prezentate în anexa ..., ci a identificat ca fiind suficientă numai mențiunea existenței lor.

În context prezintă relevanță și faptul că, organul de inspecție fiscală deși avea obligația efectuării unei cercetări la fața locului de natură a asigura un răspuns complet la solicitarea organului de soluționare competent și a consemnării rezultatului în procesul verbal la care ne referim, acesta a procedat numai la analiza, prin sondaj, a lunii ... (deși perioadele verificate au fost: la Profit: ... - ... și la TVA: ... - ...) și ulterior la completarea cerințelor prin adresa de răspuns, unde cu referire la constatările înscrise în decizia de impunere atacată la obligația verificată: impozit pe profit a consemnat faptul că: "pentru întreaga cantitate societatea deține documente de achiziție (facturi fiscale și bonuri fiscale care au înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului) în conformitate cu art.146 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare".

În cauză se reține că, organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere că achizițiile de combustibil (motorină) efectuate pe bază de bonuri fiscale îndeplinesc atât condițiile de document justificativ, cât și pe cele de deductibilitate fiscală dacă conțin elementele prevăzute de legiuitor, iar contribuabilul face dovada utilizării lor în scopul operațiunilor impozabile. De asemenea, este important de subliniat faptul că stabilirea situației de fapt fiscale trebuia să fie realizată de către organul de inspecție fiscală prin conținutul actelor administrative fiscale întocmite în cauză, astfel încât ... să fi fost în drept a formula un punct de vedere asupra acestora și nu altfel (completare a constatărilor fiscale prin intermediul corespondenței interne, redată punctual în cele de mai sus).

Demn de menționat este și faptul că, prin cercetarea la fața locului efectuată, nici în cazul lunii analizată prin sondaj, respectiv ..., organul de inspecție fiscală deși a confirmat participarea motostivuatorului la operațiunile aferente producției realizate nu a procedat și la analiza deductibilității cheltuielilor date de achizițiile de combustibil (motorină) destinate acestuia, adică dacă acestea s-au recuperat prin costul de producție al producției obținute și, implicit, a TVA aferentă lor.

În atare împrejurare de fapt se observă că, organul de inspecție fiscală nu a dat eficiență cercetării la fața locului solicitată de către organul de soluționare competent, atâta timp cât aceasta nu s-a efectuat în mod corespunzător.

În aceeași ordine de idei se reține că, în cauză achizițiile de combustibil (motorină) s-au efectuat în cantități reduse de la pompele furnizorilor de astfel de produse, ceea ce a presupus consumul direct al acestuia, fapt confirmat și de către echipa de inspecție fiscală în cadrul susținerii orale a contestației și neluat în considerare în cadrul operațiunii de cercetare la fața locului, în raport cu obiectul de activitate și cu producția realizată de societate, la care au participat și lucrările efectuate cu motostivuatorul din dotare, utilaj în cazul căruia consumul de motorină trebuie tratat în funcție de particularitățile, pe care acesta le prezintă. De altfel și din informațiile înscrise în anexa ... la Procesul – verbal nr.... (de cercetare la fața locului) prin care s-a analizat, prin sondaj, numai luna ... rezultă că, în luna de referință cantitățile de combustibil (motorină) achiziționate s-au situat între ... litri (bonurile fiscale nr.: ... și ..., emise de ...) și ... litri (bonul fiscal nr...., emis de ...).

În ceea ce privește personalul abilitat pentru a opera cu motostivuatorul din dotarea contribuabilului verificat organul de inspecție fiscală reține că societatea nu are niciun angajat cu funcția de motostivuatorist, aspect ce rezultă și din informațiile din baza de date REVISAL existentă la dispoziția A.N.A.F. La rândul său societatea, cu trimitere la prevederile Ordinului 1832/2011 privind aprobarea Clasificării ocupațiilor din România – nivel de ocupație (șase caractere) cu modificările ulterioare precizează că nu există menționată ocupația de motostivuatorist, ci stivuatorist - cod 834403. În completare, în contestație societatea a menționat că, în perioada verificată: ... - ... a avut în cadrul personalului angajat doi salariați, care pe lângă funcția de bază dețin și dețin și în prezent autorizație specială ISCIR, care le permite conducerea și exploatarea motostivuatorului și anume: ... și ..., fapt pentru care s-au atașat, în copie, vizate la zi autorizațiile de stivuatorist ale acestora, identificate prin numerele: ... și .... Potrivit prescripției tehnice PT CR 8-2009 “Autorizarea personalului de deservire a instalațiilor/echipamentelor și acceptarea personalului auxiliar de deservire” aprobată, prin anexa nr.2, a Ordinului ministrului economiei nr.2154/11 decembrie 2009 pentru aprobarea prescripțiilor tehnice PT CR 4-2009 “Autorizarea persoanelor juridice pentru efectuarea de lucrări la instalații/echipamente” și PT CR 8-2009 “Autorizarea personalului de deservire a instalațiilor/echipamentelor și acceptarea personalului auxiliar de deservire”, printre categoriile de personal de deservire este și aceea de stivuatorist (poz.7 din tabelul 1 din cuprinsul acesteia). În atare condiții, numai organul de inspecție fiscală este cel în drept a stabili, în mod clar, care este situația de la nivelul societății sub acest aspect.

Totuși, prin recurs la conținutul documentelor prezentate în anexa ... la Procesul – verbal nr.... s-a observat că Bonurile fiscale, emise de către ... pentru contribuabilul verificat, având numerele: ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei; ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei și ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei, au înscrise prin intermediul aparatului de marcat electronic fiscal CUI: RO ..., care aparține ... și în considerarea informațiilor comunicate de către organul de inspecție fiscală prin adresa nr...., unde se menționează că societatea deține documente de achiziție... bonuri fiscale care au înscrise codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului în conformitate cu art.146 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor legale

cite, în partea a III, la secțiunea în drept, potrivit căroră deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile legale și dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului rezultă că aceste documente justificative îndeplinesc condițiile de deducere a TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

În atare situație de fapt pentru suma de ... lei, reprezentând TVA se va admite, în parte, contestația formulată de către ..., cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... cu privire la aceasta.

În ceea ce privește obligațiile fiscale constând în: ... lei, Profit TOTAL și ... lei (... lei – ... lei), T.V.A. TOTAL, în considerarea celor reținute anterior și în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a clarificat, potrivit legii, situația de fapt fiscală a contribuabilului verificat, deși a avut drept instrument de lucru cercetarea la fața locului solicitată pentru lămurirea unor aspecte de evidență și de ordin fiscal cu privire la achizițiile de combustibil (motorină) efectuate pentru motostivuitorul din dotarea societății verificate, organul de soluționare competent este în imposibilitatea de a se pronunța asupra temeiniciei stabilirii acestora, motiv pentru care devin aplicabile prevederile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, potrivit căroră:

#### **ART 279 – Soluții asupra contestației**

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

De asemenea, pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispune:

*“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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”.*

Drept consecință, pentru motivele din precedent se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, din care: ... lei, Profit TOTAL și ... lei T.V.A. TOTAL.

*Referitor la secțiunea din motivarea contestației cu privire la „sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de ... lei” (Proces - verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... nr.....) se reține următoarele:*

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent se poate investi cu soluționarea contestației și cu privire la capătul de cerere referitor la motivele

privind “sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de .... lei”, prin Procesul - verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ...nr....., întocmit de către organul de inspecție fiscală, în condițiile în care acestea nu intră în sfera de competență materială, potrivit legii.

**În fapt**, prin contestație ... formulează motive de fapt și cu privire la sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de ... lei (Proces - verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... nr....).

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, în temeiul căror:

**“Art. 272 - Organul competent**

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei”.*

În aplicarea acestor prevederi legale la pct.5.1. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se dispun următoarele:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege”.*

De altfel, prin recurs la conținutul procesului – verbal de constatare și sancționare a contravențiilor în speță se reține că, împotriva acestuia se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării, care se depune la judecătoria în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.

În completare, este justificată și consemnarea precizării societății din contestație (pagina nr....) potrivit căreia procesul verbal la care ne referim a fost contestat, contestația fiind înregistrată la Judecătoria Galați, în data de ....

De menționat în context ar fi și faptul că, prin Minuta susținerii orale a contestației, identificată sub nr. ... cu referire la documentul în cauză, la pagina nr.... din conținutul acesteia s-au înscris următoarele: “PV de contravenție interpretare a legislației – contestat la instanță, situație în care s-a specificat faptul că, organul de soluționare competent nu are competența materială pt. soluționarea acestuia”.

Drept urmare, organul de soluționare abilitat din cadrul D.G.R.F.P. Galați constată necompetența materială cu privire la analiza motivelor invocate în contestație la secțiunea intitulată: “Sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de ... lei”, motiv pentru care urmează a se dispune în consecință.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.272 alin.(1), alin.(2) lit.a), art.273 alin.(2) și art.279 alin.(1) – (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, se

**DECIDE:**

**1. Admiterea, în parte, a contestației** formulată de ..., cu sediul în municipiul ..., str. ... nr...., județul ..., CUI: ..., **împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspectie Fiscală, pentru **suma de ... lei, reprezentând T.V.A. TOTAL, cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal atacat cu privire la aceasta.**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspectie Fiscală, pentru ..., cu sediul în municipiul ..., str. ... nr..., județul ..., CUI: ... cu privire la **suma totală de ... lei, constând în: ... lei, Profit TOTAL și ... lei, T.V.A. TOTAL.**

**3. Constatarea necompetenței materiale** a organului de soluționare abilitat din cadrul D.G.R.F.P. Galați cu privire la analiza motivelor invocate în contestație la secțiunea intitulată: “Sancționarea contravențională a societății cu amenda în cuantum de ... lei”.

În temeiul art.273 alin.(2) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,