



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### D E C I Z I A nr. 94 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din sat ..., comuna ..., reprezentată prin cabinet de avocat Z, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2016.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, cu adresa nr. .../...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2016, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat ..., comuna ..., ..., C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC Timiș sub nr. ..., prin dna. Y, în calitate de administrator, reprezentată prin cabinet de avocat Z.

Contestația a fost depusă la AJFP Timiș, fiind înregistrată sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F - TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015) și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de avocat Z și semnătura dnei. avocat Z, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria TM nr. .../...2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015), a fost comunicată societății în dată de 09.12.2015, potrivit

celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

- Contestația formulată de SC X SRL, reprezentată prin cabinet de avocat Z a fost înregistrată la AJFP Timiș, sub nr.../...2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată, SC X SRL din sat ..., comuna ..., reprezentată prin cabinet de avocat Z, susține următoarele:

Petenta, în temeiul art.216 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, solicită să se anuleze în tot, Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea nelegală a obligațiilor suplimentare în sarcina sa, în cuantum total de ... lei (petenta eronat a tehnoredactat suma de ... lei), respectiv:

- recunoașterea dreptul de deducere al TVA, pentru suma de ... lei, considerată nedeductibilă în timpul controlului de către organul de inspecție fiscală;
- exonerarea de la plata TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;
- exonerarea de la plata dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA.
- exonerarea de la plata penalităților de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA.

Petenta prin contestație reține faptul că perioada supusă inspecției fiscale a vizat intervalul 01.01.2009 - 31.12.2013, în ce privește TVA, societatea solicitând la rambursare suma de ... lei, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA nr. .../...2014.

În urma finalizării inspecției fiscale, autoritățile fiscale din cadrul DGRFP Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, au emis Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...2014 și înregistrat sub nr. .../...2014 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală (anexa nr.1) și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nr. F-TM .../...2015 (anexa nr.2), prin care au respins la rambursare suma de ... lei, formată din:

- TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;
- Diferență TVA colectată de control în sumă de ... lei;
- TVA aflată în afara termenului de prescripție în sumă de ... lei.

Față de aceste constatări, petenta arată că a formulat contestație împotriva Decizia de impunere, iar în urma soluționării acesteia s-a dispus prin Decizia .../...2014, desființarea parțială a actului fiscal contestat cu referire la suma de ... lei și respective ... lei, respingându-se în rest cererea.

Prin decizia .../...2014 s-a dispus refacerea controlului referitor la suma de ... TVA. În urma refacerii inspecției fiscale conform deciziei .../...2014, s-au dispus obligațiile suplimentare menționate în sumă de ... lei, fără a se menționa

în actul administrativ contestat modul de soluționare a cererii de rambursare TVA.

Petenta consideră că organul de inspecție fiscală, în mod netemeinic și nelegal, a stabilit prin Decizia de impunere contestată și în temeiul Raportului de inspecție fiscală, obligațiile suplimentare supra menționate în sumă de ... lei, pentru următoarele motive:

### 1.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

În urma refacerii controlului, inspectorii fiscali stabilesc suma de ... lei aferentă unor facturi, ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Cu privire la TVA în sumă de ... lei considerată nedeductibilă în timpul controlului de către organul de inspecție fiscală, aceasta provine din aplicarea greșită de către inspectorii fiscali a prevederilor legale.

Astfel, se reține prin procesul verbal de control (pagina 6-7) că pentru factura nr..../...2008 nu se poate aplica deductibilitatea, invocându-se în drept prevederile art. 145 și 134 ind.1 alin.7 din legea nr. 571/2003.

Se consideră că serviciile prestate de SC M... M... SRL nu se justifică pentru necesitățile societății, fiind invocate și prevederile art.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003

Petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, sumă aferentă facturii emise de SC M... M... SRL.

Motivul de drept invocat de organul de inspecție fiscală nu permite organului de inspecție fiscală de a considera nedeductibilă, TVA aferentă facturilor în cauză.

Astfel, art.146 alin.(1) lit.a) instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată al petentei, de deținerea unei facturi care să conțină elementele prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta susținând că deține factura fiscală în acest sens.

În ce privește cel de-al doilea temei de drept invocat de organul de control fiscal, respectiv pct.48 din HG nr. 44/2004, actualizată, petenta arată că acesta prevede că:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță asistență și alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților de desfășurate.”*

Petenta susține că organul fiscal omite a menționa că aceste prevederi trebuie coroborate cu cele ale art.21 alin.(2) lit.d):

*“Art.21 - Pentru determinarea profilului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv ceje reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(2) Sunt cheltuielile efectuate în scopul realizării și:*

*d) cheltuielile de redactare și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”*

Ori, petenta susține că și-a dedus TVA pe baza acestor facturi în conformitate cu prevederile de mai sus, achizițiile respective fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile respectând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, lucru care nu este contestat de organul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește TVA colectată de ... lei aferentă facturilor menționate în anexa nr.1, petenta solicită să se observe că deși se menționează în prima fază că acestea apar înregistrare în contabilitate, ulterior se menționează că nu se poate face dovada înregistrării în evidența contabilă (pagina 7 din RIF).

Practic, organul de control, bazându-se pe aceleași documente constată evidențierea acestor facturi, rezultând venituri pentru care s-a colectat TVA, pentru ca ulterior să menționeze în concluzii că aceste facturi nu apar în evidența contabilă.

Petenta consideră greșită modalitatea de analiză și interpretare a textelor legale aplicabile speței atât timp, cât operațiunile apar menționate în actele contabile, respectând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, lucru care nu este contestat de organul de inspecție fiscală.

Referitor la suma de ... lei TVA, petenta arată că organul fiscal reține că nu poate fi justificată descărcarea gestiunii pentru această sumă cu raportare la activitatea de alimentație publică, stabilind TVA suplimentar de ... lei necollectat de societate. Petenta consideră că s-a făcut o greșită aplicare și interpretare a prevederilor art.134, coroborat cu art.157 din Legea nr. 571/2003, iar pentru restul valorilor stabilite ca TVA suplimentar de colectat respectiv TVA dedus fără justificare, organul fiscal a efectuat o greșită aplicare a prevederilor legale.

## **1.2. Cu privire la TVA de rambursat în sumă de ... lei;**

Referitor la TVA de rambursat în sumă de ... lei, petenta reține că în conținutul RIF pagina 9, organul de inspecție fiscală a stabilit suma de ... lei ca fiind TVA neadmisă la rambursare.

Petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat TVA în sumă de ... lei, ca fiind neadmisă la rambursare.

Motivele de drept invocate de organul de inspecție fiscală, respectiv prevederile art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, nu permit organului de inspecție fiscală să considere suma de ... lei ca fiind neadmisă la rambursare.

În ce privește temeiul de drept invocat de organul de control fiscal și anume art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, prevede că

*“în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere”*,

ori în cazul său petenta susține că suma de ... lei reprezintă, astfel cum arată și organul de inspecție fiscală, TVA de rambursat, evidențiat în contul 4424 precum și în decontul lunii decembrie 2008 (deci TVA pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere) și nu TVA care ar fi trebuit dedus, cum în mod eronat precizează organul fiscal.

În lipsa vădită a oricărui text de lege, care să permită organelor fiscale să stabilească obligații fiscale suplimentare în sarcina sa, precum și prin neadmiterea la rambursare a sumei de ... lei, petenta susține că s-au încălcat prevederile art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală, unde se arată ce trebuie să cuprindă actul administrativ fiscal, temeiul de drept în baza căruia organele fiscale au refuzat petentei dreptul de deducere/rambursare al TVA, decizia de impunere contestată necuprinzând un asemenea temei de drept.

Petenta solicită să se observe că din conținutul actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere, nu rezultă ca organul fiscal, a dispus respingerea la rambursare a TVA solicitat în cunatum de ... lei.

În raport cu acest aspect, petenta consideră că actul administrativ contestat este lovit de nulitate absolută, nefiind dovedită soluționarea cererii formulate de petentă.

De asemenea, temeiul de drept invocat și starea de fapt reținută, se contrazic evident și sub aspectul măsurii dispuse, în raport cu rezultatul soluționării decontului TVA cu opțiune de rambursare.

Pentru toate aceste motive, petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal a fost considerată ca nedeductibilă suma de ... lei TVA, fără a se dispune acest aspect prin actul administrativ contestat și de asemenea stabilirea suplimentară a TVA de colectat în cuantum de ... lei, impunându-se admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere cu privire la aceste sume, precum și exonerarea petentei de la plata dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, și a penalităților de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită, în temeiul art.216 alin.(1) din Codul de Procedură Fiscală, admiterea contestației așa cum a fost aceasta

formulată, în drept, petenta invocând art.205 alin.(1) din Codul de Procedură fiscală, precum și textele legale supra invocate.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. F - TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza RIF nr. F - TM .../...2015, au constatat următoarele:

Inspecția parțială s-a efectuat în baza deciziei nr. .../.../...2014 emisă de DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor ca urmare a soluționării contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2014. Prin Decizia nr. .../.../...2014 de soluționare a contestației emisă de DGRFP Timișoara s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F - TM .../...2014 pentru taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de ... lei, precum și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei și refacerea inspecției fiscale pentru aceste sume.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza perioadei fiscale pentru TVA aferentă anului 2008 dacă este trimestrul 4 2008 sau luna calendaristica, pentru anul 2008 la TVA.

S-a constatat că perioada fiscală pentru TVA în anul 2008, conform vectorului fiscal de TVA depus pentru trimestrul IV 2008, cifra de afaceri înregistrată la 31.12.2007 și vectorul fiscal, este trimestrul, care are termen legal 25.01.2009.

La data de 30.09.2008, societatea are soldul sumei negative a TVA în sumă de ... lei.

Suma de ... lei face parte din suma solicitată la TVA și din sumă de ... lei supusă refacerii inspecției fiscale de către organele de soluționare a contestației și ca atare aceasta suma este prescrisă în conformitate cu prevederile art.135 alin.(2) OG nr.92/2003 și art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

**II.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008;**

Organele de inspecție fiscală, din verificarea documentelor prezentate au constatat următoarele:

**1.** Societatea a dedus TVA în sumă de ... lei din facturi reprezentând achiziții de alimente, pentru care nu s-au identificat venituri aferente, acestea fiind înregistrate în conturile de cheltuieli. (contul 604 “cheltuieli cu materialele nestocate” și cont 6021 “cheltuieli cu materialele auxiliare” anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA, în sumă de ... lei, reprezintă TVA nedeductibilă, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

2. Agentul economic a achiziționat de la SC M... D... P... SRL bunuri (ex. zahăr ) în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Factura de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrată în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 08.10.2008, SC M... D... P... SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, încalcând astfel prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b) - e) și h) și au fost înscrisi în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”*

și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare

De asemenea conform ART. 1512 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*“Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei*

*(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):*

*a) nu este emisă;*

*b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;”*

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de ... lei societatea nu are drept de deducere.

3. Societatea a înregistrat, în luna noiembrie 2008, în evidența contabilă, factura nr..../...2008 emisă de SC M... M... SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, reprezentând avans (anexa nr.1) fără a se specifica contractul în baza căruia s-a emis factura.

Din analiza contractului prezentat de societate, respectiv contractul nr..../...2008, obiectul contractului îl reprezintă acordarea de spațiu publicitar beneficiarului pe stația locală R... ... în valoarea a ... euro net plus TVA.

Analizând acest contract, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la art.4 valoarea contractului, este înscris:

*“execuție de amenajări interioare construcții, conform deviz din anexa 2 servicii / produse prestate / furnizate de beneficiar”*

- la art.7 alte obligații ale partilor, pct.7.6 se specifică că prestatorul se obligă:  
*“să pună la dispoziția Beneficiarului materialele de construcții necesare executării lucrărilor. Orice întârziere de aprovizionare cu materiale de catre prestator [...]”*

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea nu a prezentat anexa 2 la contract și nici deviz de lucrări pentru a se putea concluziona care de fapt este obiectul contractului. Din cele prezentate precum și din discuțiile cu reprezentantul societății, organele de inspecție fiscală au considerat că nu se poate determina care este obiectul acestui contract (acordare spațiu publicitar sau lucrări de execuție amenajare a spațiului din Timisoara, ...).

Având în vedere cele arătate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii (acordare spațiu publicitar), care nu sunt justificate, conform contractul prezentat, de situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății, încalcă prevederile de la art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că: *“Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”*, coroborat cu art.145 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare, care prevăd că:

*“nu sunt deductibile ... cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”*,

și a prevederilor punctului 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respective valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*



Deci pentru TVA în sumă de ... lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci nu poate fi dedusă.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, referitor la TVA deductibilă 01.10.2008 - 31.12.2008 au stabilit:

- TVA deductibilă stabilită de societate: ... lei;
- TVA nedeductibilă : ... lei;
- TVA deductibilă stabilită de control: ... lei.

## II.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008;

Organele de inspecție fiscală, din verificarea documentelor prezentate au constatat următoarele deficiențe:

**1.** Societatea a emis facturi de prestări servicii către diverși clienți (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), în valoare totală de ... lei, din care TVA colectată în sumă de ... lei, care s-au regăsit înregistrate cu întârziere (2015), în evidența contabilă respectiv registrul jurnal și jurnalul de vânzări aferent perioadei 01.10.2008 - 31.12.2008 încălcând prevederile art.134 alin.(1) art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea nu a putut prezenta documente din care să rezulte că aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă la anul 2008, venituri pentru care să se fi colectat TVA, organele de inspecție fiscală, în timpul controlului au colectat TVA în sumă de ... lei.

**2.** Din verificarea modului în care a fost efectuat calculul privind descărcarea gestiunii aferente alimentației publice în perioada verificată s-a constatat că în trimestrul IV 2008, societatea nu poate justifica descărcarea gestiunii cu TVA colectat în sumă de ... lei, așa cum rezultă din anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Mai precis s-au analizat conturile de clienți (contul 411) facturi de întocmit (contul 418), și contul debitori diverși (contul 461) în corelație cu contul TVA colectat (contul 4427) rezultând că societatea nu a colectat TVA la nivelul vânzărilor efectuând înregistrări în contul 4428 TVA neexigibilă, pe care-l încheie pe rulaj debitor și creditor, fără a mai colecta TVA (cont 4427).

Astfel, din rulajul conturilor menționate (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) a rezultat că societatea a avut vânzări în sumă de ... lei pentru care trebuia să colecteze suma de ... lei (... x 19%/119 = ... lei), iar din rulajul contului TVA colectată 4427 a rezultat că societatea colectează suma de ... lei.

Diferența de TVA ... lei (... lei – ... lei = ... lei) reprezintă TVA necolectă de societate în perioada trimestrului IV 2008, astfel că organele de inspecție a colectat în timpul controlului, TVA în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.157 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3.** Conform balanței de verificare la data de 31.12.2008 societatea deține în contul 3022 “combustibili” în valoare de ... lei.

Conform inventarierii efectuate la data de 31.12 2008, societatea nu efectuează inventarierea stocurilor de combustibil și nu deține depozit de stocare a combustibilului.

Din analiza rulajului contului 3022 se constată că societatea nu consumă combustibilul achiziționat în tot anul 2008. TVA dedus aferent combustibil este în sumă de ... lei.

Organul de inspecție a constatat că societatea avea obligația ca pentru bunurile constatate minus în gestiune să colecteze TVA conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, actualizat la anul 2008.

*“ART.128 alin.(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*....d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”*

Până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a colectat TVA la diferența în minus din gestiune, fapt pentru care organul de control a colectat TVA în sumă totală de ... lei (... lei x 19% = ... lei).

În urma verificărilor efectuate pe perioada 01.10.2008 - 31.12.2008, societatea a dedus TVA de pe bonuri fiscale de combustibil, documente ce nu au înscrise numărul de înmatriculare al autovehiculului și nici codul de TVA al societății, conform prevederilor art.1 alin.(1) și (2) din OMFP nr.1714/2005, modificat de OMFP nr.293/2006 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Suma totală de ... lei reprezintă minus de inventar, pentru care în timpul controlului organul de inspecție fiscală a calculat TVA colectată în sumă de ... lei, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, aplicabilă la acea dată.

**4.** Societatea deduce în anul 2008 TVA aferentă cheltuielilor de protocol. În anul 2008, societatea înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... lei. În registrul de evidență fiscală și în declarația cod 101 aferente anului fiscal 2008, societatea nu calculează și nu declară cheltuielile de protocol peste limita admisă de 2% din venituri, deși depășesc această limită prevăzută de lege.

Depășirea limitei admisibile a cheltuielilor de protocol s-a efectuat cu suma de ... lei (... lei - ... lei cheltuieli protocol în limita admisă de 2 % = ... lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile pentru care societatea avea obligația regularizării TVA, respectiv a colectării TVA în sumă de ... lei (... lei x 19% = ... lei) în conformitate cu prevederile art.128 (8) lit.f) din Codul fiscal, actualizat, coroborat cu pct.6 din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală menționând că societatea nu a respectat acest prevederi.

Astfel, pentru anul 2008, întrucât societatea înregistrează cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege, s-a procedat la colectarea TVA suplimentară, în sumă totală de ... lei.

**5.** Societatea înregistrează vânzări de mărfuri în luna decembrie 2008 (poziția 20, 105, 154, 170, etc) conform registrul jurnalul folosind ca înregistrare nota contabila 482 = 707

Organele de inspecție fiscală, analizând notele contabile de închidere a conturilor 482 (decontări între unitate și subunități) și 4428 (TVA neexigibilă) au constatat că societatea închide contul de TVA neexigibil, fără a se mai colecta TVA. În timpul controlului pentru vânzările făcute prin contul 482, în valoare totală de ... lei, organele de inspecție au procedat la colectarea taxei în sumă de ... lei (... x 19 % =...).

În concluzie, organele de inspecție fiscală, referitor la TVA colectată 01.10.2008 - 31.12.2008 au stabilit:

- TVA colectată înregistrată de societate: ... lei;
- Diferență TVA colectată control:... lei (...+...+...+...+...)
- TVA colectată stabilită de control: ... lei (... lei +... lei).

### II.3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată de rambursat pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că decontul de TVA a fost depus în termen la organul fiscal teritorial. TVA solicitată la rambursare inițial a fost în sumă de ... lei, în această sumă fiind inclusă și suma de ... lei, aflată în soldul contului 4424 la data de 31.12.2008.

TVA solicitată la rambursare dată spre reverificare este în sumă de ... lei, solicitată la rambursare inițial, este, din care face parte și suma de ... lei aflată în soldul TVA la data de 30.09.2008.

Suma de ... lei reprezintă TVA care la data solicitării rambursării se află în afara termenului de prescripție, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL prezintă următoarea situație:

- TVA solicitată la rambursare, dată spre refacere: ... lei;
- TVA termen prescris la 30.09.2008: ... lei;
- TVA nedeductibilă pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;
- TVA colectată suplimentar pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;
- TVA de rambursat: 0 lei.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>), art.128 alin.(4) lit.d), art.128 alin.(8) lit.f), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și (2), art.135, art.140 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr. 571/2003, pct.6, pct.10 lit.b) din HG nr. 44/2004 și art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120 alin.(7) din OG nr. 92/2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că prin Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

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

În consecință, în urma transpunerii corecte a TVA cu drept de deducere și TVA colectată a fost recalculată TVA cu drept de rambursare, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă totală de ... lei.

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea prezintă următoarea situație:

- TVA solicitată la rambursare cu control anticipat: ... lei;
- TVA respinsă la rambursare: ... lei;
- TVA ce îndeplinește condițiile de rambursare: 0 lei

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru suma TVA în sumă totală de ... lei societatea datorează majorări/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, iar penalitățile de întârziere s-au calculat în baza art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 cu adresa nr. .../...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2016, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat ..., comuna ..., ..., C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC Timiș sub nr. ..., prin dna. Y, în calitate de administrator, reprezentată prin cabinet de avocat Z.

Contestația a fost depusă la AJFP Timiș, fiind înregistrată sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F - TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015) și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de avocat Z și semnătura dnei. avocat Z, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria TM nr. .../...2015.

În fapt, TVA în sumă de ... lei contestată de petentă este formată din:

- TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție;
- TVA nedeductibilă 01.10.2008 - 31.12.2008 : ... lei;

- TVA colectată suplimentar 01.10.2008 - 31.12.2008 : ... lei.

**III.1** Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție, cauza supusă soluționării este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA existentă în sold la data de 30.09.2008 era prescris la data de 26.03.2014, data începerii inspecției fiscale.

În fapt, SC X SRL a înregistrat la AJFP Timiș sub nr. .../...2014, decontul de TVA cu opțiune de rambursare, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare, în sumă de ... lei.

Din TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA mai sus menționat, suma de ... lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 30.09.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul la rambursarea TVA în sumă de ... lei, aflată în soldul contului 4424 la data de 30.09.2008. Suma de ... lei reprezintă TVA care la data solicitării rambursării se afla în afara termenului de prescripție, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.147<sup>1</sup> (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.*

*(2) în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii și formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

*“Art. 147<sup>3</sup> - (6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art.153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxa din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.(...)”*

*(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectueaza de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”*

*Conform acestor prevederi legale, se reține că în cazul TVA de rambursat regularizarea acesteia se poate face fie de contribuabil, prin compensarea efectuată prin decontul de TVA cu taxa de plată rezultată din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor următoare, fără avizul organului fiscal, fie prin rambursare de către organele fiscale.*

În speță sunt incidente dispozițiile art.91 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.(...)”*

Prevederile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale, precizează că:

*“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Având în vedere dispozițiile art.23, coroborat cu art.91 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont că în cazul TVA baza de impunere se constituie la termenul de depunere a decontului de TVA, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, raportate la dispozițiile legale sus invocate rezultă că prin decontul de TVA depus și înregistrat sub nr. .../...2014, SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare în sumă de ... lei, în acest decont fiind evidențiată și TVA în sumă de ... lei, care reprezintă TVA aflată în sold la data de 30.09.2008.

Cu privire la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA și a dreptului de a stabili obligații fiscale, organele de inspecție fiscală într-o prima etapă stabilesc obligațiile fiscale definitive (prin instituția inspecției fiscale), și abia ulterior (după stabilirea definitivă a obligațiilor fiscale) se naște dreptul la restituirea sau compensarea obligațiilor fiscale, stabilite definitiv. Prin urmare și instituția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv instituția prescripției dreptului de a cere compensarea sau restituirea se aplică în aceasta ordine, funcție de fiecare etapă procedurală.

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit art.91 alin.(1) din Codul de procedură fiscală. Astfel, la data de 26.03.2014, data începerii inspecției fiscale inițiale, organele de inspecție fiscală

puteau efectua verificarea numai pentru TVA aferentă trimestrului IV 2008, fie TVA aferentă lunii decembrie 2008, în funcție de analiza perioadei fiscale pentru TVA aferentă anului 2008.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.(2) și alin.3 din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

*“(2) TVA devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite TVA de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2007:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.*

Astfel, având în vedere faptul că la refacerea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au menționat că perioada fiscală este trimestrul calendaristic și nu luna calendaristică cum s-a reținut inițial de inspecția inițială, pentru TVA aferentă trimestrului IV 2008, obligație declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2010.

Ținând cont de argumentele mai sus expuse, pentru suma negativă de TVA de ... lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA, aflată în sold la data de 31.12.2008, dreptul organelor fiscale de a stabili prin inspecție fiscală obligații fiscale stabilite prin declarare de către contribuabil trebuie analizat distinct, în condițiile în care conform art.156<sup>1</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru SC X SRL perioada fiscală pentru TVA este trimestrul, astfel:

- TVA în sumă de ... lei, aflată în sold la data de 30.09.2008, cu termen de declarare la 25.10.2008, este prescrisă;
- TVA în sumă de ... lei (... lei – ... lei = ... lei), pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 (trimestrul IV 2008), cu termen de declarare la 25.01.2009, organele de inspecție fiscale au putut efectua re-verificarea.

În speță, pentru acest capăt de cerere, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a invocat și nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție pentru TVA prescrisă în sumă de ... lei, aflată în sold la data de 30.09.2008.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și în mod corect nu s-a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru suma de ... lei, dedusă pe baza unor facturi în xerox copie sau fax.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei.

**III.2. Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei**, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce dovezi în susținerea cauzei care să poată să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.



Organele de inspecție fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008, au constatat TVA nedeductibilă în sumă de ... lei formată din:

- TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;
- TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;
- TVA nedeductibilă în sumă de ... lei.

### III.2.1. Cu privire la TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de ... lei din facturi reprezentând achiziții de alimente, pentru care nu s-au identificat venituri aferente, acestea fiind înregistrate în conturile de cheltuieli, respectiv contul 604 “cheltuieli cu materialele nestocate” și cont 6021 “cheltuieli cu materialele auxiliare”, stabilind că TVA în sumă de ... lei reprezintă TVA nedeductibilă, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

*“Art. 145 – (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. – (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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5).”,*

coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contestatoarea avea dreptul de a deduce TVA doar pentru acele achiziții de bunuri și servicii care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile pentru obținerea de venituri, fapt neîndeplinit de către societate, atât la data efectuării inspecției fiscale, cât și la data depunerii contestației, când petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației din care să reiasă aspecte contrare.

În speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază,*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA nedeductibilă în sumă de ... lei.

### **III.2.2. Cu privire la TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic a achiziționat de la SC M... D... P... SRL bunuri (ex. zahăr ) în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Factura de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrată în evidența contabilă a societății, fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 08.10.2008, SC M... D... P... SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, încalcând astfel prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b) - e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență."*

și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare

De asemenea conform ART. 1512 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*“Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei*

*(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):*

*a) nu este emisă;*

*b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;”*

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit TVA nedeductibilă în sumă de ... lei, fapt pentru care contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA nedeductibilă în sumă de ... lei.

### **III.2.3. Cu privire la TVA nedeductibilă în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în luna noiembrie 2008, în evidența contabilă, factura nr..../...2008 emisă de SC M... M... SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, reprezentând avans (anexa nr.1) fără a se specifica contractul în baza căruia s-a emis factura.

Din analiza contractului prezentat de societate, respectiv contractul nr..../...2008, obiectul contractului îl reprezintă acordarea de spațiu publicitar beneficiarului pe stația locală R... ... în valoarea a ... euro net plus TVA, dar analizând acest contract, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la art.4 valoarea contractului, este înscris:

*“execuție de amenajări interioare construcției, conform deviz din anexa 2 servicii /produse prestate /furnizate de beneficiar”*

- la art.7 alte obligații ale partilor, pct.7.6 se specifică că prestatorul se obligă:

*“să pună la dispoziția Beneficiarului materialele de construcții necesare executării lucrărilor. Orice întârziere de aprovizionare cu materiale de catre prestator [...]”*

Societatea nu a prezentat anexa 2 la contract și nici deviz de lucrări pentru a se putea concluziona care de fapt este obiectul contractului. Din cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că nu se poate determina care este obiectul acestui contract (acordare spațiu publicitar sau lucrări de execuție amenajare a spațiului din Timisoara, ...).

Având în vedere cele arătate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii (acordare spațiu publicitar), care nu sunt justificate, conform contractul prezentat, de situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se

justifica pentru necesitățile societății, încalcă prevederile de la art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, sumă aferentă facturii emise de Media Mall SRL, motivul de drept invocat de organul de inspecție fiscală nu permite organului de inspecție fiscală de a considera nedeductibilă TVA aferentă facturilor în cauză, întrucât art.146 alin.(1) lit.a) instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată al petentei, de deținerea unei facturi care să conțină elementele prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta susținând că deține factura fiscală în acest sens.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

*“Art. 145 – (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. – (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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5).”*,

coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma TVA aferentă bunurilor achiziționate;*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.*

*[...]*

*46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Referitor la susținerea petentei că:

- în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, sumă aferentă facturii emise de Media Mall SRL, motivul de drept invocat de organul de inspecție fiscală nu permite organului de inspecție fiscală de a considera nedeductibilă TVA aferentă facturilor în cauză, întrucât art.146 alin.(1) lit.a) instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată al petentei, de deținerea unei facturi care să conțină elementele prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta susținând că deține factura fiscală în acest sens;

- cel de-al doilea temei de drept invocat de organul de control fiscal, respectiv pct.48 din HG nr. 44/2004, trebuie coroborate cu cele ale art.21 alin.(2) lit.d), nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația petentei nu are sens întrucât obiectul contractului nu este același cu cel înscris în factura emisă sub nr.../...2008 de SC M... M... SRL, iar petenta nu a justificat cu documente că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri sau pentru efectuarea de reclama și publicitate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că societatea a prezentat în cadrul discuției finale un alt contract în copie încheiat cu SC M... M... SRL, cu același număr și dată, dar fără a prezenta și originalul contractului, respectiv ultima pagină a contractului este identică cu cea a contractului inițial prezentat ceea ce a determinat ca organul de inspecție să nu ia în considerare nici acest ultim contract.

Mai mult, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se arată:

*„ART. 134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*ART. 134<sup>1</sup> (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

Astfel se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre

datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni economice.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată: “*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic*”.

Art.6 din OG nr.92/2003 prevede: “*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”.

Având în vedere că potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept. În acest sens Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În speță trebuie avute în vedere și principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„*ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. în analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se rețin următoarele:  
- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

În speță trebuie avute în vedere și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Î.C.C.J, pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*„în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și în art.145, alin.(2) lit.a) și b) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede: "se impune să se considere că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe”*

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că pentru TVA în sumă de ... lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă.

În consecință pentru care contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA nedeductibilă în sumă de ... lei.

În concluzie, având în vedere cele reținute mai sus la pct. III.2.1 - III.2.3 contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA nedeductibilă în sumă de ... lei (... lei + ... lei +... lei).

**III.3. Referitor la capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei,** cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce dovezi în susținerea cauzei care să poată să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008, au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă de ... lei, formată din:

- TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei;
- TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.
- TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei;
- TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei;
- TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.



### III.3.1. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis facturi de prestări servicii către diverși clienți, în valoare totală de ... lei, din care TVA colectată în sumă de ... lei.

Societatea nu a putut prezenta documente din care să rezulte că aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă la anul 2008, venituri pentru care să se fi colectat TVA, organele de inspecție fiscală, în timpul controlului au colectat TVA în sumă de ... lei.

Referitor la susținerea petentei, în ceea ce privește TVA colectată de ... lei aferentă facturilor menționate în anexa nr.1 la raportul, prin care solicită să se observe că deși se menționează în prima fază că acestea apar înregistrare în contabilitate, ulterior se menționează că nu se poate face dovada înregistrării în evidența contabilă (pagina 7 din RIF), petenta arătând că practic, organul de control, bazându-se pe aceleași documente constată evidențierea acestor facturi, rezultând venituri pentru care s-a colectat TVA, pentru ca ulterior să menționeze în concluzii că aceste facturi nu apar în evidența contabilă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

- este foarte clar faptul că societatea a emis facturi de prestări servicii către diverși clienți (anexa nr.1 la rif), în valoare totală de ... lei, din care TVA colectată în sumă de ... lei, care nu s-au regăsit înregistrate în evidența contabilă, respectiv registrul jurnal și jurnalul de vânzări aferent perioadei 01.10.2008 - 31.12.2008;

- organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru justificarea înregistrării cu întârziere societatea a prezentat documente (pagini din jurnale de vânzări aferente altor perioade fiscale) din care ar rezulta că aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă, dar nu a prezentat în aceste perioade fiscale, registrul jurnal în totalitate și balanța de verificare din care să rezulte că aceste înregistrări a fost efectuate, respectiv dacă rulajele TVA colectată din decont, balanță, jurnale sunt identice, situații din care ar fi putut rezulta înregistrările corecte.

Mai mult, art.6 alin.(1) din Legea nr. 82 / 1991, Legea Contabilității, prevede:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

ART. 65

### *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

În speță, sunt incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„*ART. 206 Forma și conținutul contestației*

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

... c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; “*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

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

În baza celor reținute și având în vedere faptul că petenta nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, în timpul controlului au colectat TVA în sumă de ... lei.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

### **III.3.2. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală, din verificarea modului în care a fost efectuat calculul privind descărcarea gestiunii aferente alimentației publice în perioada verificată au constatat că în trimestrul IV 2008, societatea nu poate justifica descărcarea gestiunii cu TVA colectat în sumă de ... lei, așa cum rezultă din anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Mai precis, s-au analizat conturile de clienți (contul 411) facturi de întocmit (contul 418), și contul debitori diverși (contul 461) în corelație cu contul TVA colectat (contul 4427) rezultând că societatea nu a colectat TVA la nivelul vânzărilor efectuând înregistrări în contul 4428 TVA neexigibilă, pe care-l închide pe rulaj debitor și creditor, fără a mai colecta TVA (cont 4427).

Astfel, din rulajul conturilor menționate (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) a rezultat că societatea a avut vânzări în sumă de ... lei pentru care trebuia să colecteze suma de ... lei (... x 19%/119 = ... lei), iar din rulajul contului TVA colectată 4427 a rezultat că societatea colectează suma de ... lei.

Diferența de TVA colectată de ... lei (... lei – ... lei = ... lei) reprezintă TVA necolectată de societate în perioada trimestrului IV 2008, în conformitate cu prevederile art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.157 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește susținerea petentei referitor la suma de ... lei TVA, prin care arată că organul fiscal reține că nu poate fi justificată descărcarea gestiunii pentru această sumă, cu raportare la activitatea de alimentație publică, stabilind TVA suplimentar de ... lei necolectat de societate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- organele de inspecție fiscală au analizat conturile de clienți (contul 411) facturi de întocmit (contul 418) și contul debitori diverși (contul 461), conturi prin care s-au efectuat vânzările de mărfuri, în corelație cu contul TVA colectat (contul 4427) rezultând că societatea nu a colectat TVA la nivelul vânzărilor, efectuând înregistrări în contul 4428 TVA neexigibilă, pe care-l închide pe rulaj debitor și creditor fără a mai colectând TVA prin contul 4427.

- din rulajul conturilor menționate a rezultat că societatea a avut vânzări în sumă de ... lei pentru care trebuia să colecteze suma de ... lei (... lei x 19 % / 119 = ... lei), iar din rulajul contului TVA colectată 4427 a rezultat că societatea colectează suma de ... lei, iar suma de ... lei reprezintă TVA necolectată de societate în perioada trimestrului IV 2008;

- organul de inspecție a stabilit suplimentar în timpul controlului doar TVA colectată în sumă de ... lei, coroborând toate prevederile legale incidente în speța și din punct de vedere a reverificării, având în vedere că urmare a reverificării nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat.

Astfel pentru acest capăt de cerere, atât la data efectuării inspecției fiscale, cât și la data depunerii contestației, când petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației din care să reiasă aspecte contrare, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

### **III.3.3. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă totală de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, conform balanței de verificare la data de 31.12.2008, că societatea deține în contul 3022 "combustibili" în valoare de ... lei. Conform inventarierii efectuate la data de 31.12.2008, societatea nu efectuează inventarierea stocurilor de combustibil și nu deține depozit de stocare a combustibilului. Din analiza rulajului contului 3022 se constată că societatea nu consumă combustibilul achiziționat în tot anul 2008. TVA dedusă aferentă combustibilului este în sumă de ... lei.

Organul de inspecție a constatat că societatea avea obligația ca pentru bunurile constatate minus în gestiune să colecteze TVA conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal și întrucât până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a colectat TVA la diferența în minus din gestiune, organul de control a colectat TVA în sumă totală de ... lei (... lei x 19% = ... lei).

În drept, sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, actualizat la anul 2008, care arată:

*"ART.128 (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*....d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."*

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de ... lei reprezintă minus de inventar, și în mod legal, au calculat TVA colectată în sumă de ... lei.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

#### **III.3.4. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă totală de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deduce în anul 2008 TVA aferentă cheltuielilor de protocol. În anul 2008, societatea înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de ... lei. În registrul de evidență fiscală și în declarația cod 101 aferente anului fiscal 2008, societatea nu calculează și nu declară cheltuielile de protocol peste limita admisă de 2% din venituri, deși cheltuielile de protocol depășesc această limită prevăzută de lege.

Depășirea limitei admisibile a cheltuielilor de protocol s-a efectuat cu suma de ... lei (... lei - ... lei cheltuieli protocol în limita admisă de 2 % = ... lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile pentru care societatea avea obligația regularizării TVA, respectiv a colectării TVA în sumă de ... lei (... lei x 19% = ... lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal, coroborat cu pct.6 alin.(16) din HG 44/2004, care arată:

*“Art.128 (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;*

*d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”*

Norme metodologice:

*“6. (11) în sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:*

*a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.*

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. ... alin. (2) din Codul fiscal.

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnavirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.”

Astfel, pentru anul 2008, întrucât societatea înregistrează cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege, organele de inspecție fiscală în mod legal, au procedat la colectarea TVA suplimentară, în sumă totală de ... lei.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

### III.3.5. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă totală de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea înregistrează vânzări de mărfuri în luna decembrie 2008 (poziția 20, 105, 154, 170, etc) conform registrul jurnalul folosind ca înregistrare nota contabilă:

482=707

4428.

Organele de inspecție fiscală, analizând notele contabile de închidere a conturilor 482 (decontări între unitate și subunități) și 4428 (TVA neexigibilă) au constatat că societatea închide contul de TVA neexigibilă, fără a se mai colecta TVA. În timpul controlului pentru vânzările făcute prin contul 482, în valoare totală de ... lei, organele de inspecție au procedat la colectarea taxei în sumă de ... lei (... x 19 % =...).

Mai mult, art.6 alin.(1) din Legea nr. 82 / 1991, Legea Contabilității, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Astfel pentru acest capăt de cerere, atât la data efectuării inspecției fiscale, cât și la data depunerii contestației, când petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației din care să reiasă aspecte contrare, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

*coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:*

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

Având în vedere cele reținute mai sus la pct. **III.3.1 - III.3.5** contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursat în sumă de ... lei;

În concluzie, față de cele reținute mai sus la pct. III.1. - III.3. trebuie menționate următoarele:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA solicitată la rambursare inițial a fost în sumă de ... lei, în această sumă fiind inclusă și suma de ... lei, aflată în soldul contului 4424 la data de 31.12.2008.

TVA solicitată la rambursare inițial, dată spre reverificare a fost în sumă de ... lei.

Având în vedere argumentele mai sus expuse, pentru suma negativă de TVA de ... lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA, aflată în sold la data de 31.12.2008, dreptul organelor fiscale de a stabili prin inspecție fiscală obligații fiscale stabilite prin declarare de către contribuabil trebuie analizat distinct, astfel:

- Din TVA solicitată la rambursare dată spre reverificare în sumă de ... lei, face parte și TVA în sumă de ... lei aflată în soldul TVA la data de 30.09.2008, cu termen de declarare la 25.10.2008, care este prescrisă, la data solicitării rambursării se află în afara termenului de prescripție, așa cum s-a reținut la pct.**III.1**;

- Pentru TVA în sumă de ... lei (... lei – ... lei = ... lei), pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 (trimestrul IV 2008), cu termen de declarare la 25.01.2009, s-au putut efectua reverificarea, iar așa cum s-a reținut la pct.**III.2. - III.3**, organele de inspecție fiscale, în mod legal au stabilit:

-TVA nedeductibilă pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;

-TVA colectată suplimentar pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;

Astfel, organele de inspecție fiscală ținând cont și faptul că prin Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*„11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”*, în mod legal, au menționat faptul că SC X SRL prezintă următoarea situație:

-TVA solicitată la rambursare cu control anticipat: ... lei;

-TVA respinsă inițial la rambursare: ... lei;

-TVA respinsă la rambursare, dată spre refacere: ... lei;

-TVA termen prescris la 30.09.2008: ... lei;

-TVA nedeductibilă pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;

-TVA colectată suplimentar pentru perioada 01.10.2008-31.12.2008: ... lei;

-TVA ce îndeplinește condițiile de rambursare: 0 lei

-TVA de rambursat: 0 lei.

Referitor la susținerea petentei că: *„considerăm că actul administrativ contestat este lovit de nulitate absolută, nefiind dovedită soluționarea cererii formulate de petenta”* aceasta nu poate fi luată în considerare întrucât:

- chiar petenta se contrazice în cadrul contestației întrucât precizează: *„considerăm că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat TVA în sumă de ... lei ca fiind neadmisă la rambursare”*

- organele de inspecție fiscală au menționat clar faptul că:

- TVA solicitată la rambursare este în sumă de ... lei;

- TVA aprobată la rambursare este în sumă de 0 lei.

În consecință, se va respinge, ca neîntemeiată, contestația împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală,



în baza raportului de inspecție fiscală nr. F - TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015), pentru capătul de cerere referitor la TVA în sumă de ... lei.

**III.4** Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă organele inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că petenta datorează accesorii aferente TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care petiționara nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru suma TVA în sumă totală de ... lei societatea datorează majorări/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, iar penalitățile de întârziere s-au calculat în baza art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ.

Petenta solicită anularea Deciziei de impunere cu privire la aceste sume, precum și exonerarea petentei de la plata dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, și a penalităților de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA.

Având în vedere faptul că la pct.**III.1.** – **III.3.** s-a respins, ca neîntemeiată, contestația pentru suma de TVA în sumă de ... lei, solicitarea petentei de a fi exonerată și de plata obligațiilor fiscale accesorii, cât timp contestația împotriva titlului având drept obiect creanța fiscală principală va fi respinsă, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, referitor la acest capăt de cerere, trebuie precizat faptul că, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, dată de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația “,*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia *„cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească”*, principiul fiind consacrat de Codul Civil.

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

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

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

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumei de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

contestația va fi respinsă, ca nemotivată, pentru acest capăt de cerere în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2.../2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / \_\_\_\_\_ se

## **D E C I D E :**

**1.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL, reprezentată prin cabinet de avocat Z, împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F - TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015), pentru capătul de cerere referitor la TVA în sumă de ... lei.

**2.** Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL, reprezentată prin cabinet de avocat Z, împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F - TM .../...2015 (raportul de inspecție fiscală fiind înregistrat la AJFP Timiș – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2015), pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**3.** Decizie se comunică la:

- Cabinet de avocat Z, în calitate de reprezentant SC X SRL;
- AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, Serviciu IF Persoane Juridice 4.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...