



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48

### **DECIZIA nr. 142/2014**

privind soluționarea contestației depuse de

**SC .X. SRL** din .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.920692/13.05.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** cu sediul în .X. str. .X. nr..X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având CUI RO .X..

**SC .X. SRL** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013, emise de Direcția Generală de .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013 au fost emise la data de **.X./2013**, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală .X. sub nr..X./2014, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **SC .X. SRL** la data depunerii contestației figurând la poziția nr..X. din Anexa nr...X „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014*” la OPANAF nr.3581/2013 privind organizarea activității .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

**I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL aduce următoarele argumente:**

Contestatară precizează faptul că urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.04.2008-31.03.2009 s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2009 și s-a emis Decizia de impunere nr..X./2009 pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară de plată (.X. lei reprezentând înregistrare eronată și .X. lei reprezentând TVA fără drept de deducere).

Prin Referatul de corectare a erorilor materiale nr..X./2009 s-a corectat Decizia de impunere nr..X./2009 și s-a emis Decizia de impunere nr..X./2009 prin care s-a stabilit TVA de plată suplimentară în suma de .X. lei, TVA fără drept de rambursare în sumă de .X. lei și TVA de plată în sumă de .X. lei.

Societatea contestatară susține că la data de .X./2012 în fișa sintetică pe plătitor a fost înregistrată în mod corect TVA de plată în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea menționează că în perioada octombrie 2009-aprilie 2013 a efectuat punctaje cu fișa pe plătitor, neconstatând diferențe, iar mai mult în perioada 2009-2012 a fost supusă inspecției fiscale de trei ori, perioadă în care nu s-au constatat diferențe față de fișa pe plătitor.

În aceste condiții, în luna aprilie 2013, când se încheiase Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 și Decizia de impunere nr..X./2013, societatea a primit adresa nr..X./2013 emisă de DG.X. prin care s-a adus la cunoștință acesteia faptul că la .X./2013 societatea figurează cu TVA restantă de plată, în sumă de .X. lei.

Ulterior, s-a solicitat o nouă fișă sintetică și s-a constatat că se găsea înscrisă suma de .X. lei ca TVA de plată, urmare deciziilor nr..X./2013 și nr..X./2013, decizii necomunicate societății.

Prin adresa nr..X./2013 s-a formulat contestație, iar DG.X. prin adresa nr..X./2013 comunică societății faptul că TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă la rambursare în baza Deciziei de impunere nr..X./2009 și aceasta a fost înregistrată în mod corect în fișa sintetică pe plătitor, organele de inspecție fiscală invocând prevederile OMFP nr.972/2006.

Totodată, societatea precizează că din această adresă rezultă că Decizia de impunere nr..X. a fost întocmită eronat deoarece în urma inspecției fiscale s-a stabilit numai TVA în sumă de .X. lei, celelalte sume înscrise inițial și apoi corelate de organele de inspecție fiscală reprezintă numai sold al sumei negative de TVA, organul de inspecție fiscală neținând cont de .X./2009 când s-a operat stornarea înregistrării eronate efectuate în luna noiembrie 2008.

Față de cele precizate, societatea solicită a se constata că nu datorează TVA înscrisă în fișa pe plătitor în sumă de .X. lei din deciziile nr..X./2013 și nr..X./2013 și accesoriile în sumă de .X. lei din Deciziile nr..X./2013 și nr..X./2013.

**II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013,** Direcția Generală .X., a calculat în sarcina societății dobânzi aferente TVA în sumă de .X. lei.

Documentul prin care s-a individualizat obligația principală este Decizia nr..X./2013.

Dobânzile în sumă de .X. lei au fost calculate în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013,** Direcția Generală .X. a operat corecții asupra sumelor stabilite prin **Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2009, nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011,** stabilind „diferențe în plus” în sumă de .X. lei.

Dobânzile și penalitățile în sumă de .X. lei au fost calculate în temeiul art.47, art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente TVA cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri legale în apărarea sa.**

**În fapt,** din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013,** contestată, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii accesorii în sumă de .X. lei aferente debitului în sumă de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată prin **Decizia de impunere nr. .X./2013.**

Prin contestația formulată împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013,** pe fondul cauzei, societatea nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia care să combată constatările organelor fiscale.

**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 ”,*

coroborate cu prevederile pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, potrivit cărora :

*„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”.*

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

Se reține faptul că în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită ca obligație suplimentară de plată prin Decizia de impunere nr..X./2013, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.65 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. .X./2010, în considerentele căreia se precizează: *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Se reține că, **SC .X. SRL** contestă **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013**, în integralitatea ei, respectiv suma de .X. lei, dar nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele fiscale.

În concluzie, referitor la suma de .X. lei, societatea nu demonstrează netemeinicia calculării respectivelor accesorii și nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea propriei cauze.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, potrivit căror :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: **b) nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,* contestația formulată de **SC .X. SRL** va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr..X./2013.

**2. În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, în sumă de .X. lei stabilite de organele fiscale prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X. /2013, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în quantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care în decizia mai sus menționată nu sunt precizate actele administrativ-fiscale anulate, conform procedurilor fiscale în materie.**

**În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013 organele fiscale au calculat în**

sarcina contestatoarei pentru perioada cuprinsă între 25.11.2008-25.03.2011 dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.110 alin.3 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*[...] c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii; [...].”*

La art .48 alin.1 din același act normativ, se prevede :

*„Îndreptarea erorilor materiale din actele administrative fiscale*

*(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului”.*

Se reține ca, potrivit acestor dispoziții legale, decizia referitoare la obligații de plată accesorii reprezintă titlu de creanță, iar organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul titlului de creanță, din oficiu sau la cererea contribuabilului.

În speță sunt incidente și prevederile pct.1.2.2.1.1. *Corectarea erorilor materiale rezultate în urma procesării declarațiilor fiscale și altor titluri de creanță, precum și în alte situații în care se constată erori în distribuirea și stingerea sumelor plătite în contul unic, inclusiv cele generate de organul fiscal în evidența analitică pe plătitori* din O.M.E.F. nr.2144/2008 pentru modificarea și completarea O.M.F.P. nr.1722/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creanțelor fiscale, unde se specifică:

*„B1) Compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori efectuează următoarele operațiuni în cazul erorilor materiale, generate de către organul fiscal și rezultate în urma procesării declarațiilor fiscale și altor titluri de creanță: (...)*

*Diferențele de creanțe de tip accesorii (+/-) se introduc în SPAC- „Decizie de corecție” (model anexa nr.15) și se comunică contribuabilului. (...).”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013** contestată, organele fiscale au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sarcina contestatarii în sumă de .X. lei, aferente TVA stabilite prin deconturile de TVA din perioada octombrie 2008 – februarie 2011, precum și în baza Deciziilor de impunere nr..X./2008 și nr..X./2009.

Totodată, se reține că organele fiscale au emis **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013**, calculând în sarcina societății accesorii în suma de .X. lei, în care la “*Motivele de fapt*” se menționează “*reanalizarea accesoriilor datorate de SC .X., CIF .X. pentru perioada 25.11.2008-25.03.2011 datorită neachitării la scadență a obligațiilor de plată în cadrul Taxei pe valoarea adăugată [...] în condițiile în care “din totalul de .X. lei suma de .X. lei reprezintă accesorii comunicate SC .X. SRL, CIF .X. prin*

deciziile de calcul accesorii nr..X./2009 în sumă de .X. lei, nr.X./2011 în sumă de .X. lei, nr..X./2011 în sumă de .X. lei și nr. .X./2011 în sumă de .X. lei”, iar ca motiv de drept s-a invocat art.47, art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că la capitolul II “Datele privind creanțele fiscale” din Anexa nr.15 la O.M.E.F. nr.2144/2008 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1722/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede obligativitatea organului fiscal de a menționa motivele de fapt și cele de drept.

Totodată, la capitolul IV “Dispoziții Finale” din Anexa nr.15 la O.M.E.F. nr.2144/2008 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1722/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede **obligativitatea organului fiscal emitent de a menționa actele administrativ fiscale anulate prin Decizia de corecție.**

Din analiza **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013**, organul de soluționare a contestației reține că la capitolul IV “DISPOZIȚII FINALE” lipsește mențiunea privind actul administrativ-fiscal anulat, în condițiile în care se invocă ca motiv de drept art.47 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data încheierii deciziei de impunere, care precizează:

“(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Se anulează ori se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale prin orice modalitate.”

Faptul că însuși organul fiscal a înțeles să efectueze corecții asupra acestor accesorii fiscale contestate, denotă faptul că obligațiile accesorii stabilite în sarcina contestatarii nu au fost calculate în conformitate cu prevederile legale incidente în materie.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a lua act de corecția operată prin **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr.X./2013**, astfel cum a fost aceasta emisă, întrucât prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013** nu a fost menționat actul administrativ fiscal anulat.

În consecință, se va face aplicațiunea dispozițiilor art.216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, și se va desființa Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013 emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii calculate pentru plata cu întârziere a TVA, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a accesoriiilor.

La reanalizarea cauzei, organele fiscale vor avea în vedere și celelalte argumente ale contestatarii.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b și pct.11.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** din .X. împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./2013.



2. Desființarea **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./2013** pentru suma de **.X. lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele fiscale să reanalizeze calculul de accesorii pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare avute în vedere prin deciziile de calcul accesorii desființate, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în perioada de calcul a accesoriilor.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**