



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestățiilor**



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. 88/2015**

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC Xdin Brad, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .... și DGRFP Timisoara sub nr....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de AJFP Hunedoara, prin adresa nr... asupra contestației formulată de SC X, cu sediul în Brad, str.... jud.Hunedoara, reprezentată prin ...cu sediul în București, .... , în calitate de administrator judiciar .

Contestația a fost formulată împotriva:

1.Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... privind suma totală de ...lei reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei – dobânzi de întârziere;
- ... lei – penalități de întârziere.

2.Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr....;

3. Raportului de inspecție fiscală nr.....

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 raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv ....

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin.(1) lit.b din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, SC X susține că:**

Prin Raportul de inspecție fiscală, precum și prin Deciziile contestate, consilierii din cadrul DGRFP Timișoara – AJFP Hunedoara au reținut că *"din suma totală de ... lei facturată de ... SPRL, ...1 lei reprezintă onorariu fix, iar diferența de .... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei reprezintă onorariile facturate în baza Procesului-verbal nr. ... care nu a fost*

*prezentat în timpul inspecției fiscale, nici nu a fost justificată suma înregistrată în contul de cheltuieli cu situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare”.*

Inspectorii fiscali apelează la prevederile art. 21 alin. 1 și 4 din Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal, potrivit cărora nu sunt cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte .

Or, raportat la prevederile art. 19 coroborat cu art. 32 din Legea nr. 85/2006, mandatul acordat administratorului judiciar .... SPRL derivă din Încheierea de deschidere a procedurii insolvenței (Încheierea nr. ....).

Ulterior, în contextul prevederilor art. 19 alin. 2 din Legea nr. 85/2006, administratorul judiciar a fost confirmat (inclusiv sub aspectul remunerației convenite acestuia) de către Adunarea creditorilor printr-o hotărâre, de care judecătorul-sindic a luat act. Cum prin Sentința prin care judecătorul-sindic a statuat legalitatea Adunării creditorilor cu privire la desemnarea/confirmarea administratorului judiciar și a remunerației acestuia îmbracă principiul legalității, ce presupune respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor părților din proces, solicitarea consilierilor de inspecție fiscală privind "documente justificative " este neîntemeiată.

Cu toate că inspectorii fiscali rețin că în Buletinul procedurilor de insolvență nr. 565/11.01.2013 a fost publicat Raportul administratorului judiciar ...SPRL din care reiese că s-au stabilit remunerațiile administratorului judiciar în cuantumul și modalitățile de plată arătate în cuprinsul acestuia, aceștia susțin că *"nu a fost prezentat în timpul inspecției fiscale, nici nu a fost justificată suma înregistrată în contul de cheltuieli cu situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare documente care nu au fost puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale. "*

Or, în lumina dispozițiilor art.21 alin.1 din legea procedurii insolvenței, activitatea lunară a administratorului judiciar este prezentată printr-un raport care detaliaza modul de îndeplinire a atribuțiilor conferite de lege și hotărârea judecătorească de numire/confirmare, *"precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului. "*

Astfel cum se poate observa, în Buletinul procedurilor de insolvență au fost publicate în mod regulat Rapoartele de activitate ale administratorului judiciar .... SPRL, incluzând și o justificarea a tuturor cheltuielilor și remunerațiilor convenite acestuia, rapoarte care sunt accesibile publicului larg, inclusiv autorităților financiar-fiscale care, totodată, sunt creditori îndreptățiți să participe la procedura insolvenței în limitele conferite de art. 3 pct. 8 din Legea nr. 85/2006.

În ceea ce privește lipsa Procesului-verbal nr. ...., în Buletinul procedurilor de insolvență nr. ....a fost publicat Anunțul privind Hotărârea Adunării creditorilor Societății X din data de ..., adunare în cadrul căreia *"au fost prezentate situația*

*debitoarei, măsurile luate de administratorul judiciar, a fost desemnat Comitetul creditorilor și președintele acestuia, s-a confirmat .... SPRL în calitate de administrator judiciar și a fost stabilit onorariul acestuia. " - act de asemenea accesibil inspectorilor.*

Totodată, se consideră că solicitarea consilierilor fiscali de a depune documente justificative ale onorariului și cheltuielilor ocazionate pe parcursul procedurii denotă absurdul situației, întrucât, de vreme ce mandatul administratorului Judiciar rezultă dintr-o hotărâre judecătorească ce se bucură de autoritate de lucru judecat, debitoarea X are obligația legală de a achita onorariul convenit administratorului judiciar, în cuantumul și modalitatea de plată aprobate de către Adunarea creditorilor.

Petenta considera ca nu se află sub incidența normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal referitoare la deducerea cheltuielilor aferente serviciilor de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii unde se cere într-adevăr ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui Contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege.

Raportat la caracterul special și derogatoriu al Legii 85/2006, singurul participant în procedura insolvenței îndrituit să aprecieze dacă și în ce mod administratorul judiciar și-a îndeplinit atribuțiile conferite de lege, precum și să solicite explicații și administrarea unui probatoriu suplimentar în acest sens este judecătorul-sindic, și nu organele fiscale.

Pe cale de consecință, facturile însoțite de Încheierea de deschidere a procedurii insolvenței față de Societatea X. sunt suficiente pentru operarea deducerii cotei de TVA aferente.

Pentru considerentele expuse mai sus, se solicită admiterea Contestatiei formulate și, pe cale de consecință, anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a Deciziei nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat la data de ..., și acordarea Societății X a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferent perioadei Ianuarie 2011 - Iunie 2014.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara au reținut următoarele:

S-a verificat pentru perioada 01.01.2011 – 30.06.2014 modul de determinare a bazei de impozitare pentru TVA dedusa și colectata.

În urma verificărilor efectuate s-au constatat următoarele:

Prin încheierea nr....din data de ... emisă de către Tribunalul Hunedoara ,se desemnează administrator judiciar provizoriu ... SPRL care va îndeplini atribuțiile prevăzute de art.20 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, pentru o remunerație provizorie de ...lei .

In perioada 08.01.2013 – 30.06.2014 SC ... SPRL in calitate de administrator judiciar a emis catre SC X un numar de 22 facturi , in valoare totala de ... lei reprezentand onorariu administrator judiciar conform procesului verbal ... al adunarii creditorilor, suma care a fost achitata integral de catre SC X

Au fost solicitate de catre organele de inspectie fiscala documente justificative care au stat la baza facturilor emise de catre ... SPRL catre SC X, respectiv Procesul verbal nr.... in baza caruia au fost facturate onorariile si justificarea prestării efective a serviciilor prin: situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare.

Potrivit Buletinului Procedurilor de Insolventa nr.....3, petenta depune un raport intocmit de administratorul judiciar/lichidatorul judiciar in procedura generala de insolventa nr....., din care rezulta ca s-a stabilit onorariul administratorului judiciar astfel:

1. un onorariu fix de ... EURO, exclusiv TVA, lunar, pentru perioada de observatie si reorganizare judiciara ,in conditiile in care detine conducerea activitatii debitoarei.In cazul in care,societatii debitoare ii va reveni dreptul de administrare , onorariul fix va fi de ... Euro exclusiv TVA lunar.

2.Un onorariu de succes dupa cum urmeaza :

- ...% din sumele rezultate din valorificarea bunurilor din averea debitoarei, daca aceasta se realizeaza in termen de maxim 12 luni de la aprobarea modalitatii de vanzare de catre Adunarea Creditorilor;

- ....% din sumele rezultate din valorificarea bunurilor din averea debitoarei, daca aceasta se realizeaza dupa termenul de 12 luni de la aprobarea modalitatii de vanzare de catre Adunarea Creditorilor;

- ....% din sumele atrase in contul unic de lichidare reprezentand creante nascute si scadente inainte de data deschiderii procedurii, ca urmare a demersurilor efectuate de administratorul judiciar, cu conditia ca aceste sume sa faca obiectul unor investitii in activitatea in activitatea societatii si/sau al unor distribuii catre creditorii inscrisi in tabelul creantelor in cadrul planului de reorganizare.

S-a constatat de catre organele de inspectie fiscala ca din suma totala de ... lei facturata de ...SPRL , ... lei reprezinta onorariu fix, iar diferenta de ....6 lei, din care baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... ( factura ...13 in valoare totala de ... lei , factura .... in valoare totala de .... lei), reprezinta onorarii facturate in baza procesul verbal nr...., care nu a fost prezentat in timpul inspectiei fiscale, nici nu a fost justificata suma inregistrata in contul de cheltuieli si TVA cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare documente care nu au fost puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale.

Urmare a faptului ca nu au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele solicitate nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei

Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de ...lei nu au fost calculate accesoriile de intarziere, deoarece sunt debite nascute dupa data intrarii in insolventa, respectiv 24.09.2012.

De asemenea, pe perioada verificata, petenta a avut relatii comerciale cu diversi parteneri ale caror coduri de TVA nu aveau valabilitate, potrivit verificarilor efectuate in VIES, consecinta fiscala a acestor actiuni fiind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de .... lei.

Pentru intreaga perioada verificata s-a determinat TVA suplimentara in suma de .... lei .

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA suplimentara in suma de .... lei , s-au calculat in conformitate cu prevederile art. 119 si 120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, pentru perioada 26.03.2011 - 24.09.2012, data intrarii in insolventa, accesorii in suma totala de ... lei, din care dobinzi/majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ...lei .

**III.** Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

SC X are sediul in Brad, str.... jud.Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr.J20 /..., CUI RO ..., reprezentata prin ...SPRL cu sediul in Bucuresti, .... , in calitate de administrator judiciar, numit prin Incheierea Tribunalului Hunedoara nr.....

**1. Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....** in conditiile in care din documentele de la dosarul cauzei nu rezulta o alta situatie, diferita de cea constatata de organele fiscale.

**a) In fapt,** organele de inspectie fiscala au consemnat in Decizia de impunere contestata ca, din suma totala de .... lei facturata de ... SPRL , ... lei reprezinta onorariu fix, iar diferenta de .... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... ( factura ... in valoare totala de .... lei , factura .... in valoare totala de ... lei), reprezinta onorarii facturate in baza procesului verbal nr.... document care nu a fost prezentat in timpul inspectiei fiscale, nici nu a fost justificata suma inregistrata in contul de cheltuieli si TVA cu situatii de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare documente care nu au fost puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale.

Urmare a faptului ca nu au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele solicitate, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .... lei.

De asemenea, organele de inspectie au mai constatat ca, pe perioada verificata, petenta a avut relatii comerciale cu diversi parteneri ale caror coduri de TVA nu aveau valabilitate, potrivit verificarilor efectuate in VIES, consecinta fiscala a acestor actiuni fiind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de .... lei.

Prin contestatie, petenta sustine ca mandatul acordat administratorului judiciar ... SPRL derivă din Încheierea de deschidere a procedurii insolvenței (Incheierea

nr. ....). Cum prin Sentința prin care judecătorul-sindic a statuat legalitatea Adunării creditorilor cu privire la desemnarea/confirmarea administratorului judiciar și a remunerației acestuia îmbracă principiul legalității, ce presupune respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor părților din proces, solicitarea consilierilor de inspecție fiscală privind "documente justificative " este neîntemeiată.

Petenta considera ca nu se află sub incidența normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal referitoare la deducerea cheltuielilor aferente serviciilor de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii unde se cere într-adevăr ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, iar raportat la caracterul special și derogatoriu al Legii 85/2006, singurul participant în procedura insolvenței îndrituit să aprecieze dacă și în ce mod administratorul judiciar și-a îndeplinit atribuțiile conferite de lege, precum și să solicite explicații și administrarea unui probatoriu suplimentar în acest sens este judecătorul-sindic, și nu organele fiscale.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile Codului fiscal care, la art.1 și 13 definesc scopul, sfera de cuprindere a Codului fiscal, precum și contribuabilii obligați la plata impozitului pe profit:

*“ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal*

*(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora.*

*(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.*”

*“ART. 13 Contribuabili*

*Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:*

*a) persoanele juridice române;*

[Norme metodologice](#)

*ART. 13 lit.a*

*1. Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile,*

*organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române.*

*b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu/mai multor sedii permanente în România; (în vigoare de la 1 iulie 2013)*

*c) persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asocierie cu sau fără personalitate juridică;*

*d) persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;*

*e) persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.*

*f) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.”*

Asa după cum rezulta din textele enunțate mai sus, prin Codul fiscal se stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile care constituie venituri la bugetul general consolidat al statului, precum și la bugetul fondurilor speciale, precum și contribuabilii platitori ai acestor obligații bugetare. În materia impozitului pe profit, contribuabilii sunt persoane juridice, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate.

Plecând de la principiul de drept conform căruia acolo unde devine incidentă o normă specială se aplică cu prioritate aceasta, în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

Deși prin contestație petenta invocă „*caracterul special și derogatoriu al Legii 85/2006*,” și plecând de la aceasta, faptul că „*singurul participant în procedura insolvenței îndrituit să aprecieze dacă și în ce mod administratorul judiciar și-a îndeplinit atribuțiile conferite de lege, precum și să solicite explicații și administrarea unui probatoriu suplimentar în acest sens este judecătorul-sindic, și nu organele fiscale*”, precizăm că regimul de reglementare derogatoriu al Legii 85/2006 derivă din particularitățile procedurii insolvenței, particularități care nu permit să se rețină compatibilitatea cu dispozițiile dreptului comun. În ceea ce privește raporturile juridice fiscale, acest caracter derogatoriu nu se aplică.

Astfel, pentru perioada în care un contribuabil, indiferent de forma de proprietate, organizare sau reprezentare, se comportă ca un platitor de impozite și taxe, are obligația de a depune declarații fiscale, potrivit prevederilor art.81 Cod procedura fiscală:

*“Art. 81 Obligația de a depune declarații fiscale*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.*

*(1<sup>^</sup>1) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:*

a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;

b) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;

d) orice informații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile, bunurile și veniturile impozabile, dacă legea prevede declararea acestora.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.”

Prin depunerea declarațiilor fiscale un contribuabil realizează conformarea voluntară în ceea ce privește declararea obligațiilor sale referitoare la impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat. Modul de constituire a acestor obligații bugetare este verificat de organele fiscale prin intermediul inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscală,

„Inspekția 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.”

Precizăm că inspekția fiscală are ca obiect, printre altele, verificarea respectării prevederilor legislației fiscale de către toti contribuabilii platitori de impozite și taxe, indiferent de forma de proprietate, de organizare sau de reprezentare a acestora. De altfel, petenta nu contestă efectuarea inspecției fiscale în întregul ei, ceea ce înseamnă recunoașterea dreptului inspectorilor fiscali de a aplica prevederile art.94 alin.(2) și (3) Cod procedura fiscală:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;



- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
  - d) solicitarea de informații de la terți;
  - e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
  - f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
  - g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
  - h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
  - i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
  - j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
  - k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal”,
- ci contesta organelor fiscale dreptul, dar in acelasi timp si obligatia conferita de lege, de a solicita explicatii si documente justificative privind operatiunile desfasurate de societate.

Referitor la acest din urma aspect, in calitate de administrator judiciar la SC X, ...SPRL emite in anul 2013 urmatoarele facturi:

- factura seria .... nr.... in valoare totala de ... lei , din care TVA in suma de ... lei , achitata integral;
- factura seria ....nr.....in valoare totala de ...lei, din care TVA in suma de ... lei, achitata integral.

Obiectul acestor facturi il reprezinta „*onorariu administrator judiciar cf.P.V.... al Adunarii Creditorilor*”, fara a fi prezentat Procesul verbal nr.... in baza caruia au fost facturate onorariile in suma totala de ... lei.

Mentionam ca in perioada 08.01.2013 – 30.06.2014, SC ... SPRL in calitate de administrator judiciar, a emis catre SC X un numar de ...facturi , in valoare totala de ... lei reprezentand onorariu administrator judiciar ,suma care a fost achitata integral de catre petenta.Din aceasta suma, ...lei reprezinta onorariu fix stabilit de Adunarea Creditorilor, iar diferenta de ... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... lei, reprezinta onorarii facturate in baza unui document care nu a fost prezentat organelor fiscale nici in timpul inspectiei fiscale si nici pe parcursul solutionarii contestatiei.

Desi, referitor la acest aspect, prin contestatie petenta sustine ca „, în *Buletinul procedurilor de insolvență nr. ...a fost publicat Anunțul privind Hotărârea Adunării creditorilor Societății X din data de ..., adunare în cadrul căreia au fost prezentate situația debitoare, măsurile luate de administratorul judiciar, a fost desemnat Comitetul creditorilor și președintele acestuia, s-a confirmat ... SPRL în calitate de administrator judiciar și a fost stabilit onorariul acestuia - act de asemenea accesibil inspectorilor”, constatam ca actul care a fost accesibil inspectorilor in timpul inspectiei fiscale este Buletinul procedurilor de insolvență nr. ... si nicidecum Procesul verbal nr...., la care face trimitere petenta la inceputul*

frazei. Din consultarea Buletinului procedurilor de insolvență nr. ... rezulta ca la nr.... data emiterii ..., sunt inscrise urmatoarele:

*„5. Subscrisa, .... O SPRL, in calitate de administrator judiciar al debitorului SC X conform Incheierii de sedinta nr.... pronuntata in data de ... de Tribunalul Hunedoara... aduce la cunostinta tuturor creditorilor ca in data de 07.01.2013 a avut loc adunarea creditorilor SC X adunare in cadrul careia au fost prezentate situatia debitoarei, masurile luate de administratorul judiciar, a fost desemnat comitetul creditorilor si Presedintele acestuia, s-a confirmat ... SPRL in calitate de administrator judiciar si a fost stabilit onorariul acestuia.*

*Pentru alte informatii suplimentare, va puteti adresa administratorului judiciar ... SPRL”*

Din actele existente la dosarul cauzei, constatam ca prezentarea Procesului verbal nr.... a fost solicitata administratorului judiciar si de catre ANAF-Directia Generala Juridica, in calitate de creditor bugetar in scris la masa credala si s-a solicitat acest lucru si Tribunalului Brasov, prin Contestatia inregistrata la aceasta instanta in dosarul nr...., impotriva refuzului nejustificat al administratorului judiciar de a pune la dispozitia creditorului bugetar procesul verbal al Adunarii creditorilor din data de ....

Prin contestatie petenta face vorbire despre legalitatea numirii administratorului judiciar, despre dreptul de reprezentare al acestuia, despre obligativitatea intocmirii, prezentarii si publicarii in Buletinul procedurilor de insolventa a rapoartelor de activitate, aspecte care tin de aplicarea prevederilor Legii 85/2006 si care au fost recunoscute de organele de inspectie fiscala. In ceea ce priveste influenta asupra impozitelor si taxelor prin inregistrarea in contabilitate a unor sume care nu sunt sustinute cu documente justificative, **in drept** sunt aplicabile temeiurile legale citate in cele ce urmeaza:

Art.145 alin.(2) Cod fiscal:

*„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:  
a) operațiuni taxabile;”*

Art.6 din Legea 82/1991 a contabilitatii, republicată:

*„(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.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Pct.2 din Anexa 1 la OMEF nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

Din economia textelor de mai sus se retine ca orice operatiune economico-financiara, in momentul efectuarii ei se consemneaza intr-un document care trebuie sa cuprinda anumite elemente pentru a putea fi considerat, din punct de vedere legal, document justificativ.

Simpla detinere a unei facturi, care indeplineste conditiile de forma prevazute de Codul fiscal, nu este suficienta pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, intrucat prin continutul ei aceasta nu poate fi considerata un document justificativ. Mai mult chiar, in lipsa justificarii oportunitatii emiterii celor doua facturi, nu poate fi dedusa taxa aferentă, intrucat operatiunile nu sunt destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile.

Pe cale de consecinta, avand in vedere considerentele prezentate si temeiurile de drept la care am facut referire, potrivit prevederilor art.216 alin.(1) „*Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, pentru capatul de cerere privind TVA suplimentara in suma de ... lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

**b)** In ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar aferenta tranzactiilor efectuate cu parteneri carora fie le-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA, fie nu au coduri valide de TVA.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art.206 si 213 Cod procedura fiscala:

“Art. 206 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

*“Art. 213 Soluționarea contestației*

*(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.”*

Intrucat prin contestatie petenta nu aduce argumente in sustinere, facand doar vorbire despre aceste sume, cu referire la suma totala din decizia de impunere nr...., fara a motiva cu documente sau cu alte probe acest aspect, pentru capatul de cerere privind TVA suplimentara in suma de ... lei, contestatia urmeaza a fi respinsa.

c) In ceea ce priveste accesoriile in suma de ...lei, aferente TVA in suma de ... lei , sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120

*Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

ART. 120<sup>1</sup>\*)

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia “accesoriul urmeaza principalul” si avand in vedere ca prin contestatie petenta nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora, nu face referire la nr.de zile luat in calcul, procentul utilizat, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa.

**2. Cu privire la contestația împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr....**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestația este lipsită de interes.

**In fapt**, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...., nu au fost stabilite în sarcina petentei creanțe suplimentare datorate bugetului de stat.

**In drept**, sunt incidente prevederile OPANAF 1024/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale", care precizează:

*"Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale atât la persoane juridice, cât și la persoane fizice, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată."*

De asemenea, la art.205 din Codul de procedura fiscală se prevede:

*"Art. 205 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

Se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.205 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, deci nu a fost lezată în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ....

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale și considerentele prezentate, se va respinge ca fiind lipsită de interes contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.d) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

“contestația poate fi respinsă ca:...d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”

### **3. In ceea ce priveste contestatia impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....**

În solutionarea acestui capat de cerere sunt aplicabile prevederile Codului fiscal, dupa cum urmeaza:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

“ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

.....  
*(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.*

Aceste prevederi trebuie coroborate cu art.106 din HG nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ART. 106 (devenit art. 109, după republicarea din anul 2007)

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

În speță sunt incidente și prevederile OPANAF nr. 1021 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", unde se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

“În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act

*administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.*

*Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”*

Totodată pct.5.4 din OPANAF Nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

*“ 5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Titlul de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.

Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării sefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și sta la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organelor fiscale, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală, în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, precizăm ca pentru capatul de cerere reprezentând contestație împotriva Deciziei de impunere nr.... emisă în baza constatarilor din Raportului de Inspecție Fiscală nr. ..., s-a pronunțat o soluție de respingere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. ..., se

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

1. Respingerea, ca neintemeiată, a contestației formulată de SC X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... privind suma totală de ...lei reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ...lei – dobânzi de întârziere;

- ...lei – penalitati de intarziere.
- 2. Respingerea, ca lipsita de interes, a contestatiei formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.....
- 3. Prezenta decizie se comunica la:
  - ...SPRL cu sediul in Bucuresti, ....
  - DGRFP Timisoara-AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala.
- 4. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...