



---

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ**

---

*Cluj-Napoca*  
*P-ta Avram Iancu, nr.19*

*telefon: 0264/591.670*  
*fax: 0264/592.489*

---

**DECIZIA nr. 109/2007**

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca,  
la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca  
si remisa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...07.2007, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca (organ fiscal in arondarea caruia se afla in prezent petenta), asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2007, act administrativ fiscal emis in baza Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA, intocmit la data de ...05.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...05.2007, precum si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. -/...05.2007.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, respectiv suma de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul la la deducere si implicit la rambursare, respectiv majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente, fara ca societatea sa precizeze cuantumul acestora.

Contestatia formulata prin Societatea Civila de Avocati " ..." din mun. Cluj- Napoca (avocat R. D.), la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. -/...06.2007, este depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 863/ 26.09.2005), intrucat actele administrativ fiscale atacate intocmite la data de ...05.2007 au fost comunicate petentei la data de ...06.2007 (potrivit datei inscrise pe decizia de impunere atacata, confirmata de semnatura reprezentantei societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj la data de ...06.2007, fiind inregistrata sub nr. -/...06.2007.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 176 si art. 179 alin. (1) lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

**I.** Petenta, contesta obligatiile stabilite suplimentar consemnate la pct. 3.1. a) si 5.1. din Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. nr. -/...05.2007 in suma de "y" lei, precum si majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente, invocand urmatoarele aspecte :

- retinerile organului de control cu privire la suma de "y" lei sunt eronate, intrucat aceasta suma care reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta garantiei de buna executie a lucrarilor de constructie acordata partenerului S.C. "z1" S.R.L., nu a devenit exigibila, atata timp cat nu exista un proces verbal de receptie definitiva a acestora, iar sumele acordate drept garantie nu au fost incasate de societate.

- interpretarea data de catre organul fiscal, dispozitiilor legale care au stat la baza stabilirii in sarcina societatii a unei obligatii suplimentare in suma de "y" lei, este eronata, acesta folosindu-se de o extrapolare nepermisa a principiilor generale ale dreptului pentru a ajunge la concluzia dorita.

- societatea a indeplinit conditiile stipulate de prevederile art. 143, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul liscal (aplicabile pana la data de 31.12.2006) si ale art. 145, alin. (2) din Legea nr. 343/17.07.2006 pentru modificarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabile dupa data de 01.01.2007), astfel incat respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata s-a efectuat in mod gresit.

- obiectul contractelor de consultanta incheiate cu S.C. "z2" S.R.L., S.C. "z3" S.R.L. si S.C. "z4" S.R.L. sunt destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii, iar acesti parteneri contractuali sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

- prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere al stabilirii impozitului pe profit si care nu sunt aplicabile taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea contestatoarea solicita anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 7/23.05.2007.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 224/23.05.2007, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de "y" lei (contestata partial de petenta), reprezentand debit suplimentar la sursa T.V.A. si accesoriile aferente, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...05.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...05.2007.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul spetei analizate, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale 16.03.2004-28.02.2007 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna februarie 2007 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/...03.2007, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organul de control a constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma totala de "y" lei pe care petenta o contesta partial, respectiv suma de "y" lei pentru care s-a respins dreptul la rambursare pe motivul ca agentul economic a incalcat prevederile art. 135, alin. 6 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal in sensul ca nu a intocmit factura fiscala si nu a colectat T.V.A. pentru sumele acordate drept garantii pentru lucrarile executate, respectiv a procedat la deducerea de taxa pe valoarea adaugata de pe facturi fiscale care reprezinta operatiuni economice pentru servicii de consultanta si comisioane pentru care nu au fost prezentate documente (studii, analize, rapoarte) care sa justifice prestarea efectiva a acestora.

Pentru considerentele mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea unei diferente suplimentare la sursa T.V.A. in suma de "y" lei (suma contestata de petenta), iar pentru nevirarea la scadenta a acestor obligatii fiscale stabilite suplimentar in sarcina societatii si contestate de petenta, au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de "y" lei, respectiv penalitati de intarziere in suma de "y" lei, pana la data de ...03.2007 (calculate de organul de solutionare a contestatiei potrivit anexei la prezenta).

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii : 16.03.2004-28.02.2007.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA incheiat la data de ...05.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...05.2007, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de TVA rezultata din decontul lunii februarie 2007, depusa de S.C. "X" S.A. cu sediul in mun. Cluj-Napoca la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...03.2007, pentru suma totala de "y" lei aferenta perioadei fiscale 16.03.2004-28.02.2007.

In urma verificarilor efectuate, organul de control a constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma solicitata de catre petenta, intrucat agentul economic nu a procedat la emiterea de facturi fiscale si la colectarea de taxa pe valoarea adaugata pentru sumele acordate beneficiarilor drept

garantie de buna executie pentru lucrarile efectuate si a dedus taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile fiscale intocmite pentru operatiuni de consultanta tehnica si servicii de prospectarea pietei, in conditiile in care nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea acestor operatiuni economice.

Prin operatiunile mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala a considerat ca agentul economic a incalcat prevederile legale care au condus la stabilirea unei sume negative de taxa pe valoarea adaugata care nu este reala, motiv pentru care a procedat la respingerea dreptului la rambursarea sumei solicitate, respectiv la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar ("y" lei) si accesorii aferente acestuia ("y" lei).

Petenta contesta partial obligatia de plata stabilita suplimentar in sarcina sa, respectiv debitul suplimentar in suma de "y" lei si accesorii aferente acestui debit, fara a preciza quantumul acestora, care a fost calculate de organul de solutionare a contestatiei prin anexa care face parte integranta a prezentei, rezultand majorari de intarziere in suma de "y" lei si penalitati de intarziere in suma de "y" lei.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca suma de "y" lei contestata de petenta, este cuprinsa la pct. 31.1 din Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. ("y" lei), respectiv la pct. 5.1. al aceluasi act administrativ fiscal (suma de "y" lei - partial din suma de "y" lei).

**1. Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata,** se retine ca stabilirea acestei obligatii de plata in sarcina agentului economic s-a efectuat de catre organul de inspectie fiscala potrivit celor precizate la pct. 3.1. lit. a) din Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. si ale anexelor nr. 11-13 ale acestuia.

Astfel, din continutul acestui punct al raportului, se retine ca potrivit Contractului nr. -/...11.2004 incheiat intre S.C. "X" S.R.L. in calitate de prestator si S.C. "z1" S.R.L. in calitate de beneficiar, societatea a acordat o garantie de buna executie pe o perioada de 1 an, care curge de la data receptiei la terminarea lucrarilor, iar potrivit Actului aditional nr. 2 din 25.11.2004 se precizeaza: *“Valoarea garantiei care se retine din valoarea fiecarei situatii de lucrari este de 5 %, urmand ca aceasta sa se factureze la sfarsitul perioadei de garantie”*.

Valoarea garantiei retinuta din contravaloarea lucrarilor a fost in suma totala de "y" lei, iar T.V.A. aferent in suma de "y" lei (anexa nr. 12 la raport), garantii care nu au fost facturate la finele perioadei, asa cum este prevazut in actul aditional nr. 2 la contractul mai sus mentionat si care a avut drept consecinta fiscala diminuarea T.V.A. colectat.

In drept, prevederile art. 135, alin. (1) si (6) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la *“Faptul generator si exigibilitatea - cazuri speciale”*, stipuleaza ca:

*“(1) Prin derogare de la art. 134 alin. (3), exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la datele prevazute in prezentul articol. [..].”*

*(6) Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta sumelor constituite drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor de constructii-montaj ia nastere la data incheierii procesului-verbal de receptie definitiva sau, dupa caz, la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia”*.

Astfel, potrivit prevederilor art. 135 alin. 6 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal se stabileste ca exigibilitatea T.V.A. in cazul lucrarilor de constructii montaj *“ia nastere la data incheierii procesului-verbal de receptie definitiva”* sau la *“la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia”*.

Ori, in situatia in care din continutul documentelor existente la dosarul cauzei nu rezulta ca sumele acordate de petenta drept garantie ar fi fost incasate, fapt confirmat si de contestatoare in cuprinsul contestatiei formulate, se retine ca in cazul spetei analizate exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor garantii ia nastere la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva.

In ceea ce priveste receptia definitiva a lucrarilor de constructii, se poate arata ca prevederile art. 70, lit. c din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, aprobate prin Ordinul Ministrului Transporturilor, Constructiilor si Turismului nr. 1430/26.08.2005, stipuleaza ca:

*“Operatiuni privind asigurarea cerintelor de calitate in constructii”*

*După obtinerea autorizatiei de construire/desfiintare, pentru executia obiectivului de investitii, potrivit prevederilor Legii nr. 10/1995 (impreama cu regulamentele de aplicare a acesteia), prin grija investitorului/beneficiarului si a executantului este necesara realizarea urmatoarelor operatiuni:*

*c) **Efectuarea receptiei lucrarilor de constructii si a instalatiilor aferente***

*Potrivit prevederilor legale in vigoare receptia lucrarilor de constructii si a instalatiilor aferente este actul prin care investitorul declara ca accepta, preia lucrarea (cu sau fara rezerve) si ca aceasta poate fi data in folosinta. [...]. **Receptia lucrarilor de constructii de orice categorie si a instalatiilor aferente acestora se efectueaza atat la lucrari noi, cat si la interventiile in timp asupra constructiilor existente (reparatii capitale, consolidari, modificari, modernizari, extinderi etc.) si se realizeaza in doua etape:***

*1. receptia la terminarea lucrarilor;*

*2. **receptia finala la expirarea perioadei de garantie**.*

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca receptia finala a lucrarilor de constructie se efectueaza la expirarea perioadei de garantie, care in speta analizata este de 1 an de la data receptiei la terminarea lucrarilor, fapt consemnat si la art. 24 al Contractului nr. -/...11.2004 incheiat cu S.C. "z" S.R.L.

Intrucat, prin Procesul-Verbal nr. -/...07.2005 (aflat in copie la dosarul cauzei) s-a procedat la receptia la terminarea lucrarilor, se constata ca perioada de garantie de 1 an incepe sa curga de la data ...07.2005, astfel ca receptia finala trebuia efectuata la sfarsitul acestei perioade, respectiv la data de ...06.2006, fapt recunoscut si de administratorul societatii in Nota explicativa data in fata organului de inspectie fiscala (anexa 14 la raport).

Prin urmare, se constata ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei aferenta garantiilor de buna executie acordate de catre S.C. "X" S.R.L. intervine la data de 01.07.2006 cu scadenta platii acestei obligatii fiscale la data de 25.08.2006.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia "*... intre antreprenorul S.C. INTELVEST S.R.L. si beneficiarul lucrarii S.C. IMOBIL CONSTRUCT S.R.L. a intervenit un potential litigiu, ...*" (nedovedita cu documente), nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pentru acest capat de cerere, intrucat pe de o parte prevederile legale mentionate mai sus sunt cat se poate de edificatoare pentru solutionarea cauzei, iar pe de alta parte contractul este incheiat prin acordul de vointa al partilor, respectiv S.C. "X" S.R.L. - in calitate de prestator si S.C. "z1" S.R.L. - in calitate de beneficiar, fara ca intre acesti parteneri contractuali sa existe un litigiu (nu sunt prezentate documente in acest sens).

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma totala de "y" lei aferenta garantiei de buna executie pentru lucrarile de constructii acordata beneficiarului S.C. "z1" S.R.L., astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

**2. Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.**

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca agentul economic avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile fiscale intocmite pentru operatiuni de consultanta tehnica si servicii de prospectarea pietei, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea acestor operatiuni economice.**

Stabilirea acestei obligatii de plata in sarcina petentei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere potrivit pct. 5.1. al Raportului de inspectie fiscala (partial din suma totala de "y" lei), rezulta din facturile fiscale consemnate in anexa 8 al acestuia, dupa cum urmeaza:

nr. -/...11.2004 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei;

nr. -/...12.2004 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei;

nr. -/...07.2006 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei;

nr. -/...08.2006 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei;

nr. -/...10.2006 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei;

nr. -/..02.2007 in valoare de "y" lei, T.V.A. in suma de "y" lei.



Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei rezulta din facturile nr. -/...11.2004 ("y" lei) si nr. -/...12.2004 ("y" lei) emise de S.C. "z2" S.R.L. si sunt intocmite in baza Contractului de prestari servicii nr. -/.. 01.11.2004 incheiat intre S.C. "z3" S.R.L. - in calitate de prestator si S.C. "X" S.R.L. in calitate de beneficiar.

Prestatorul, S.C. "z3" S.R.L., a intocmit cele doua facturi nr. -/...11.2004 si nr. -/...12.2004 reprezentand "*Servicii de consultanta in vanzari si intermediari relatii comerciale*", fara a fi probata negocierea lunara intre cele doua parti a valorii facturate, asa cum este prevazut la art. 4.1 din contract.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, se retine ca este aferenta facturilor nr. -/...07.2006("y" lei), nr. -/...08.2006 ("y" lei), nr. -/...10.2006 ("y" lei) emise de S.C. "z4" S.R.L., documente fiscale intocmite in baza contractelor nr. ... A din ...07.2006 avand ca obiect "*... acordarea de catre prestator a consultantei tehnice in vederea realizarii in conditii de performanta tehnica si economica a lucrarilor la investitia amenajare depozit unilac ...*", respectiv nr. 522 din 24.07.2006 avand ca obiect "*... acordarea de catre prestator a consultantei tehnice in vederea realizarii in conditii de performanta tehnica si economica a lucrarilor la investitia amenajare depozit plantherm ...*".

Potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca in timpul efectuării verificării societății nu s-a putut stabili dacă serviciile menționate în aceste documente fiscale au fost efectiv prestate și dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei este aferenta facturii nr. -/...02.2007, emisa de S.C. "z5" S.R.L. si intocmita in baza Contractului de prestari servicii nr. -/...10.2006, al carui obiect il constituie "*furnizarea de catre prestator pentru beneficiar de servicii de prospectarea pietei, contactare de clienti potentiali si asistenta de specialitate in vederea negocierii si incheierii de contracte*".

In drept, prevederile art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal (aplicabile pana la data de 31.12.2006) , stipuleaza referitor la regimul deducerilor, urmatoarele:

*"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmează sa ii fie livrate, și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila".*

Dupa data 01.01.2007, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se exercita potrivit art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal (modificat prin Legea nr. 343/2006), unde se arata ca:

*"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, **daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operațiuni:***

*a) operațiuni taxabile; [...]"*.

iar la art. 146, alin. (1), lit. a) al aceluasi act normativ, referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere, se stipuleaza:

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5), [...]"*.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate, persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii, daca fac dovada realitatii si necesitatii acestora pentru nevoile firmei si daca facturile fiscale sunt corect intocmite.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca petenta a inregistrat in perioada 16.03.2004-28.02.2007 ca T.V.A. deductibila suma de "y" lei, aferenta facturilor fiscale mentionate mai sus, care au fost intocmite in baza contractelor de prestari servicii incheiate cu S.C. "z3" S.R.L., S.C. "z4" S.R.L. si S.C. "z5" S.R.L.

Aceste contracte care au ca obiect, consultanta in vanzari, intermedierea de relatii comerciale cu investitori in domeniul imobiliar si al constructiilor, elaborarea de studii si analize de piata, intermedierea de relatii comerciale cu eventuali sub-antreprenori pentru lucrari de constructii si amenajari in constructii, inasa nu cuprind date referitoare la termenele de executie, tarifele percepute pentru fiecare prestatie si acceptate de parti, valoarea totala a contractului.

Pentru a avea dreptul de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de consultanta, intermediari, asistenta sau alte prestari de servicii, trebuie indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termenele de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar prestarea efectiva a serviciilor sa fie justificata prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare,

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice realitatea serviciilor prestate de S.C. "z3" S.R.L., S.C. "z4" S.R.L. si S.C. "z5" S.R.L.

Asadar, intrucat contractele incheiate nu se pot constitui ca documente primare in emiterea facturilor in cauza, petenta trebuia sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a contractului de prestari servicii si care sa defineasca concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate intre parti, astfel incat organul de inspectie fiscala sa fie in masura sa stabileasca daca cuantumul acestora se inscrie in valoarea de piata a serviciilor similare, modul de cuantificare al serviciilor in vederea facturarii acestora, precum si daca acestea au fost efectuate in scopul dezvoltarii activitatii societatii.

In drept, prevederile art. 6 din O.G. Nr. 92/23.12.2007, republicata, privind Codul de procedura fiscala, stipuleaza ca:

*“Exercitarea dreptului de apreciere.*

*Organul fiscal este indreptatit să aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si să adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprevjurarilor edificatoare în cauza”.*

Avand in vedere obiectul contractelor care au stat la baza intocmirii facturilor fiscale care sunt supuse analizei la acest punct, prestarea de servicii cuprinse in aceste documente fiscale trebuie justificata cu documente, cum ar fi: studii, analize, rapoarte, receptii sau alte materiale prin care sa se justifice prestarea efectiva a serviciilor si oportunitatea efectuarii acestora in folosul societatii, documente care nu au fost prezentate nici in timpul controlului si nici cu ocazia formularii contestatiei.

Asa fiind, se constata ca nu se poate stabili realitatea si utilitatea serviciilor prestate, respectiv daca aceste servicii au fost achizitionate pentru nevoile firmei, fiind destinate realizarii de operatiuni impozabile.

Ca urmare, se retine ca simpla incheiere a contractelor in cauza, care a stat la baza emiterii facturilor fiscale care fac obiectul analizei la acest punctal prezentei si care reprezinta vointa juridica a partilor privind prestarea serviciilor mentionate in acestea, nu reprezinta o conditie suficienta ca sa demonstreze ca acestea au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

In luarea deciziei privind respingerea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, inscrisa in facturile fiscale care fac obiectul analizei la acest punct al prezentei, organul de solutionare a contestatiei are in vedere si prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se arata ca:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.*

Referitor la afirmatia din continutul contestatiei privind faptul ca *“Extrapolarea unor reguli de la o institutie la alta nu este permisa de principiile generale ale dreptului, astfel ca o astfel de interpretare nu poate fi primita”*, nu este fundamentata, deoarece prin Raportul de inspectie fiscala s-a

demonstrat ca nu au fost indeplinite conditiile prevazute la Titlu VI Taxa pe valoarea adaugata pentru exercitarea dreptului de deducere, iar mentionarea prevederilor din Titlu II Impozitul pe profit s-a facut cu scopul de a intari si mai mult ceea ce trebuia demonstrat.

Avand in vedere situatia dec fapt si de drept prezentata, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, se constata ca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a T.V.A. in suma de "y" lei inscrisa in facturile fiscale mentionate mai sus, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**3. Referitor la suma de "y" lei reprezentand majorari de intarziere si la suma de "y" lei reprezentand penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata,** se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul suplimentar datorat de societate la sursa T.V.A., obligatii care sunt consemnate in cuprinsul anexei la prezenta si care a fost intocmita in baza anexelor nr. 8-12 la Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctele 1 si 2 al prezentei, in sarcina contestatoarei au fost retinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de dobanzi de intarziere, respectiv penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" si ale art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) si art. 121 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, se constata ca S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca datoreaza bugetului de stat si majorarile de intarziere ("y" lei), respectiv penalitatile de intarziere ("y" lei) stabilite suplimentar in sarcina sa prin actul administrativ fiscal atacat, iar contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si pentru aceste capete de cerere.

**4. Referitor la solicitarea societatii de anulare a Dispozitiei nr. -/...05.2007 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala,** cu privire la inregistrarea in contabilitatea societatii a constatarilor inspectiei fiscale.

**Cauza supusa solutiunii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia de masuri nu are caracter de titlu de creanta.**

In fapt prin Dispozitia nr. -/...05.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in contabilitate constatările inspectiei fiscale, respectiv:

- evidentierea a in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata, ca si T.V.A. neexigibila, aferenta garantiilor de buna executie acordate beneficiarului in perioada 16.03.2004-28.02.2007,
- aplicarea masurilor de simplificare pentru serviciile de constructii montaj de care societatea a beneficiat in perioada 01.01.2007-28.02.2007,
- preluarea in decontul de T.V.A. a bazei de impunere aferenta serviciilor de constructii montaj efectuate in perioada 01.01.2007-28.02.2007 pentru care s-au aplicat masurile de simplificare.

In drept, potrivit art. 179, alin. 1 din O.G. nr. 92/23.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este competenta sa solutioneze "*contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala*", iar la art. 179, alin. 2, al aceluiasi act normativ, se preved:

**"Contestatiile formulate impotriva altor acte administrativ fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

Potrivit pct. 1 din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, "*Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini măsurile stabilite*".

Intrucat masurile dispuse in sarcina S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca prin Dispozitia nr. -/23.05.2007 vizand inregistrarea in contabilitate a constatarilor inspectiei fiscale nu privesc stabilirea de obligatii fiscale suplimentare, nefiind asadar in situatia unui titlu de creanta fiscala, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca va fi transmisa spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca , Structura de Administrare - Inspectie Fiscala, in calitate de organ emitent a dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 179, alin. (1); art. 180, alin. (1) si ale art. 185 din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de "y" lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...05.2007, reprezentand debit suplimentar ("y" lei), respectiv majorari de intarziere ("y" lei) si penalitati de intarziere ("y" lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

2 Transmiterea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca pentru capatul de cerere privind Dispozitia de masuri nr. -/...05.2007 catre Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, Structura de Administrare-Inspectie Fiscala, spre competenta solutionare. 3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV**