

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 140
din 26.11.2007

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din localitatea Suceava, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.din 07.02.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. din 06.02.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 07.02.2007, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.** din localitatea Suceava, având domiciliul fiscal în localitatea Suceava,, județul Suceava.

Societatea contestă Decizia de impunere nr.din 03.10.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.din 03.10.2006, de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei taxă pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei neadmisă la deducere de organele de control, ce are la bază scrisoarea de trăsură pentru vagon nr./03.06.2006 (COD MT 28-5-41A).

Societatea menționează că anexează în susținerea cauzei adresa Ministerului Finanțelor Publice nr./21.03.1998 prin care se aprobă ca să utilizeze scrisoarea de trăsură pentru vagon, ca document financiar contabil în înțelesul H.G. nr. 831/1997.

De asemenea, menționează că anexează copia scrisorii de trăsură nr./03.06.2006, în subsolul căreia sunt înscrise actele normative ale Ministerului Finanțelor Publice, respectiv OMF nr. 1657/1994 și nota nr./1998.

Societatea precizează că alt element pe care îl contestă este că în raportul de inspecție fiscală nu s-a menționat faptul că societatea a declarat din eroare în luna noiembrie 2005 la impozitul pe venit din dividende mai mult cu lei.

Contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și corectarea impozitului pe veniturile din dividende pentru anul 2005, prin diminuare cu suma de lei, achitată în plus și dispunerea restituirii sumei.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 03.10.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. din 03.10.2006, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava au constatat că societatea S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, înscrisă în scrisoarea de trăsură pentru vagon, nr./06.06.2006, care nu este document aprobat pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, conform Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control menționează că potrivit art. 145 alin. 8 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

De asemenea, precizează că potrivit punctului 51 alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 „Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. 8 din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.”

În baza prevederilor menționate, organele de control au considerat că societatea verificată nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, înscrisă în scrisoarea de trăsură nr./06.06.2006.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, prin raportul de inspecție fiscală organele de control precizează că societatea este plătitoare de impozit pe dividende și că în perioada verificată a achitat suma de lei.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă S.C. S.R.L. are dreptul la deducerea acestei taxe în condițiile în care persoana impozabilă justifică operațiunea cu scrisoare de trăsură.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control nu au acordat dreptul la deducerea sumei de lei, înscrisă în scrisoarea de trăsură nr./06.06.2006, pe motiv că scrisorile de trăsură nu se încadrează în categoria documentelor prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. 8 litera a) din Legea nr. 571** privind Codul fiscal, care prevede că:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);

b) pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin. (2), se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată.

(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.[...]

(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct. 51, precizează următoarele:

„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.

Din textele de lege menționate mai sus se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură fiscală și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă.

La **art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 831 / 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se prevăd următoarele:

„(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.

(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.

(3) Persoanele prevăzute la alin. (2), care utilizează formulare specifice cu regim special ce nu se regăsesc în anexa nr. 1A, vor solicita Ministerului Finanțelor avizul pentru utilizarea machetelor acestora, cu respectarea normelor de tipărire, evidență, întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie.”

De asemenea, în ceea ce privește acest formular **Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2005** pentru aprobarea Regulamentului privind transportul pe căile ferate din România, **la art. 38**, precizează următoarele:

„Scrisoarea de trăsură

(1) Pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie, documentul de transport este scrisoarea de trăsură.”

În susținerea cauzei contestatoarea depune în xerocopie adresa Ministerului Finanțelor - Direcția generală legislație contabilă, nr./1998, unde se precizează că prin nota nr. /19.03.1998 s-a aprobat utilizarea în continuare a formularelor tipizate specifice cu regim special, care au fost aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1657/1994, printre care se regăsește și formularul „Scrisoare de trăsură pentru vagon”.

Având în vedere că formularul „Scrisoare de trăsură pentru vagon” nu a fost aprobat printr-un ordin la ministrului finanțelor publice emis în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, prin adresele numerele/14.02.2007,/25.04.2007 și/24.08.2007 s-a solicitat punct de vedere Direcției Generale Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice București.

Prin adresa nr. din 13.11.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 20.11.2007, Direcția de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor ne comunică următoarele:

„În perioada la care faceți referire în adresa dvs. taxa pe valoarea adăugată era reglementată prin Titlul VI al Codului fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la 31 decembrie 2006, și prin Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, aplicabile de asemenea până la data aderării.

Astfel, potrivit prevederilor art. 145 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe

valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4).

În conformitate cu prevederile pct. 51 alin. (2) din Norme, deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.

Subliniem de asemenea că potrivit art. 1 alin. (4) din Codul fiscal, dacă orice prevedere a Codului fiscal contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat.

Prin urmare, dacă formularele utilizate de S.N.T.F.M. „C.F.R. –” S.A. sunt aprobate prin Convenția privind transporturile internaționale feroviare (C.O.T.I.F.), pentru care România, ca stat membru al Organizației pentru transporturi internaționale feroviare, a ratificat acest protocol prin Ordonanța Guvernului nr. 69/2001, considerăm că aceste formulare aprobate prin convenția internațională pot fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrării veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contabilitatea persoanelor juridice.

Având în vedere cele mai sus prezentate rezultă că **formularul „Scrisoare de trăsură pentru vagon”**, emis de S.N.T.F.M. „C.F.R. –” S.A., dacă este aprobat prin Convenția privind transporturile internaționale feroviare, **constituie document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată chiar dacă acesta nu se încadrează în prevederile legale referitoare la aprobarea acestuia prin ordin al ministrului finanțelor publice, elaborat în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, din punct de vedere al înserării, al numerotării și al respectării prevederilor legale în ceea ce privește utilizarea hârtiei securizate autocopiativă.**

De asemenea, Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte – Serviciul Legislație TVA, prin adresa nr. din 13.12.2006, precizează următoarele: „Având în vedere că formularele solicitate de societatea S.N.T.F.M. „C.F.R.”-S.A. au fost aprobate prin Convenția privind transporturile internaționale feroviare, pentru care România, ca stat membru OTIF (Organizația pentru transporturi internaționale feroviare) a

ratificat acest protocol prin Ordonanța Guvernului nr.69/2001, considerăm că aceste formulare aprobate prin convenții internaționale pot fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrării veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contabilitate.

De asemenea, conform art. 1 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă orice prevedere contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că formularele „Scrisoare de trăsură pentru vagon” emise de CFR SA fiind aprobate prin Convenția privind transporturile internaționale feroviare, constituie documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată”.

Totodată, Ministerul Finanțelor – Direcția Generală Legislație Contabilă, prin adresa nr. din 21.03.1998, transmisă Societății Naționale a Căilor Ferate Române București precizează următoarele: *„potrivit prevederilor art. 1 (4) d din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor comune privind întocmirea și utilizarea acestora, prin Nota nr./19.03.1998, Ministerul Finanțelor a aprobat utilizarea în continuare a modelelor formularelor tipizate specifice cu regim special, care au fost aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1657/1994, și anume: [...] 11. Scrisoare de trăsură pentru vagon cod 28-5-41/A [...]*

În subsolul paginii formularului se va menționa „aprobat prin O.M.F. nr. 1657/1994”.

Conform formularului „Scrisoare de trăsură pentru vagon”, nr..... din 06.06.2003, cod MT 28-5-41 A, deșus în xerocopie la dosarul cauzei, ce a stat la baza operațiunii, este înscrisă mențiunea „Aprobat prin O.M.F. 1657/1994 și Nota/1998”.

Facem precizarea că într-o speță asemănătoare, Tribunalul Suceava – Secția Comercială de Contencios Administrativ și Fiscal, prin Sentința nr., pronunțată în ședința publică din 30 martie 2007, rămasă definitivă și irevocabilă prin respingerea recursului declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, conform adresei nr. din 02.11.2007 a Serviciului juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, a admis contestația formulată, în sensul că formularul „Scrisoare de trăsură pentru vagon” reprezintă document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Prin sentința menționată, instanța precizează următoarele:

„Analizând actele și lucrările dosarului, instanța constată că cererea este întemeiată.

Astfel, prin Protocolul din 03.06.1999 pentru modificarea Convenției privind transporturile internaționale feroviare (COTIF) semnată la

Berna la 09.05.1980, ratificat de România prin OG nr. 69/2001 au fost aprobate formularele denumite „scrisoare de trăsură” ca documente justificative care să stea la baza înregistrării veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contabilitate.

În conformitate cu dispozițiile art. 1 alin. 4 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal „dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.”

Este adevărat că, în conformitate cu dispozițiile Codului fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere cu factura fiscală sau alte documente specifice aprobate prin HG nr. 831/1997 dar, cum Protocolul de modificare a COTIF din 03.06.1999 la care România este parte a recunoscut formularele denumite „scrisoare de trăsură” drept documente fiscale care să stea la baza înregistrării veniturilor și cheltuielilor în contabilitate, este clar că ele constituie și documente justificative pentru deducerea TVA...

Dat fiind că reglementarea din Protocolul are prioritate față de cea din Codul fiscal, așa cum rezultă din art. 1 alin. 4 din Legea nr. 571/22.12.2003, rezultă că formularele depuse la dosar de către contestatoare, denumite „scrisoare de trăsură” reprezintă documente justificative pentru deducerea TVA achitat pentru servicii de transport feroviar prestate de către CFR”

Față de cele prezentate mai sus urmează să se admită contestația formulată de S.C. S.R.L. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

2. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate investi cu soluționarea pe fond în condițiile în care contestația este formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală, care nu este act administrativ susceptibil de a fi contestat.

În fapt, contestatoarea susține că în raportul de inspecție fiscală nu s-a menționat faptul că societatea a declarat din eroare în luna noiembrie 2005 la impozitul pe venit din dividende mai mult cu suma de lei.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, prin raportul de inspecție fiscală organele de control precizează doar că societatea este plătitoare de impozit pe dividende și că în perioada verificată a achitat suma de lei, fără a face alte precizări în legătură cu rezultatele verificării și fără a se emite o decizie care să confirme rezultatele verificării.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control propun admiterea contestației pentru impozitul pe dividende în sumă de lei, pe motiv că prin declarația nr. din 22.12.2005 societatea a declarat suma de lei, iar în realitate trebuia declarată suma de lei, deoarece profitul net

repartizat ca dividende a fost de lei, iar prin aplicarea cotei de 10 % rezultă un impozit pe dividende de lei.

În drept, în ceea ce privește rezultatele inspecției fiscale, la art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„(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) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Din textele de lege menționate se reține că în urma verificării efectuate organele fiscale trebuie să menționeze constatările, atât faptic cât și legal, într-un raport de inspecție fiscală, iar în cazul în care baza de impunere se modifică raportul de inspecție fiscală va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care este document ce stă la baza stabilirii impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și care va cuprinde atât diferențe în plus cât și cele în minus, stabilite ca urmare a inspecției fiscale.

De asemenea, se reține că în situația în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

În ceea ce privește stabilirea impozitelor și taxelor, la art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

„(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel: [...]

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

Potrivit art. 84 din același act normativ,

„(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.”

Potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală",

„a) Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 967/2005, cu modificările ulterioare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de control au precizat doar că societatea este plătitoare de impozit pe dividende și că în perioada verificată a achitat suma de lei, fără a face alte precizări în legătură cu rezultatele verificării și fără a se emite o decizie care să confirme rezultatele verificării.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control propun admiterea contestației pentru impozitul pe dividende în sumă de lei, pe motiv că prin declarația nr. din 22.12.2005 societatea a declarat suma de lei, iar în realitate trebuia declarată suma de lei, fără însă să menționeze aceste aspecte în raportul de inspecție fiscală și fără să emită o decizie pentru această obligație fiscală, prin care să se definitiveze constatările efectuate.

În ceea ce privește posibilitatea de contestare, la art. 175 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

„(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.”

Potrivit art. 108 alin. (3) din același act normativ,

„(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.”

La art. 179 alin 1 lit. a) din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3);”

Din analiza dispozițiilor legale citate se reține că se poate formula contestație împotriva titlului de creanță, respectiv a deciziei de impunere prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora.

Decizia de impunere emisă în condițiile menționate, constituie titlu de creanță susceptibil a fi contestat de către contribuabil în termenul prevăzut la art. 179 alin. 1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 519 / 2005, la pct. 5.1, precizează că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

Față de textele de lege citate mai sus se reține că organele fiscale trebuie să menționeze constatările din punct de vedere faptic și legal într-un raport de inspecție fiscală, iar diferențele de impozite, taxe și alte sume datorate bugetului, atât cele constatate în plus cât și cele constatate în minus, se stabilesc printr-o decizie de impunere, iar în cazul în care baza de impunere nu se modifică acest fapt trebuie adus la cunoștința contribuabilului printr-o decizie de nemodificare a bazei de impunere, decizii care sunt susceptibile de a fi contestate.

Astfel că, actele administrative fiscale sunt decizia de impunere sau decizia de nemodificare a bazei de impunere, deoarece numai acestea creează o situație juridică nouă. Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă și nu are natură de act administrativ fiscal, drept consecință nu este susceptibil de a fi contestat.

Prin Decizia de impunere nr.din 03.10.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.din 03.10.2006, nu s-a stabilit nici o diferență la impozit pe dividende, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă care sunt constatările factice și legale.

Potrivit pct. 13.1 litera e) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **aprobată prin Ordinul nr. 519 / 2005**, contestația poate fi respinsă ca:

„e) prematur formulată, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv în sarcina acestuia sau în situația în care contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, urmează **a se respinge** contestația formulată de **S.C. S.R.L privind impozitul pe dividende în sumă de lei, ca prematur formulată**, organele de inspecție fiscală urmând a proceda conform celor prezentate în prezenta decizie și prevederilor legale aplicabile speței.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 145 alin. 8 litera a) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, pct. 51 din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, art. 83, 84, 108 alin. (3), 107, 175 și 179 alin 1 lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", pct. 5.1 și 13.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobată prin Ordinul nr. 519 / 2005, coroborate cu art. 186 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

D E C I D E:

- **Admiterea** contestației formulată de **S.C. S.R.L.** pentru suma **de lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

- **Respingerea** contestația formulată de **S.C. S.R.L.** pentru impozitul pe dividende în sumă **de lei, ca prematur formulată**, organele de inspecție fiscală urmând a proceda conform celor prezentate în prezenta decizie și prevederilor legale aplicabile speței.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

- TVA:** - dreptul de deducere a taxei pe valoarea în baza scrisorii de trăsură;
- art. 145 alin. 8 litera a) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal