



MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICEDAMBOVITA  
Targoviste, Calea Domneasca nr. 166  
Fax: 0245.615916; Telefon: 0245.616779; 631514  
BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIE nr. 28/2008**

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... asupra contestatiei inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. .../... formulata de **societatea comerciala "... S.A.** cu sediul social in ..., judetul ..., avand codul unic de inregistrare RO ... si inregistrata la Oficiul Registrului Comertului ... sub numarul ..., reprezentata legal prin d-nul ... in calitate de director general si conventional prin Cabinete Asociate de Avocati ...-....

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din data de ... si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. .../ ... emise de catre Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ....

Suma totala contestata este de ... lei care reprezinta:

- ... lei - baza impozabila stabilita suplimentar pentru taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - baza impozabila stabilita suplimentar pentru majorari de intarziere aferente;
- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost formulata in termenul legal, poarta semnatura si stampila persoanelor imputernicite, precum si imputernicirea avocatiala in original asa cum prevede art. 206 din O.G. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si 209 alin. (1) pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare Directia Generala a Finantelor Publice ... este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **societatea comerciala "... S.A.** din ....

I. **Societatea petenta** mentioneaza ca sustinerile activitatii de inspectie fiscala sunt fara temei legal si, pe cale de consecinta, decizia de impunere fiscala este nelegala, intrucat:

- in Raportul de inspectie fiscala nu se mentioneaza in nici una din anexe care sunt facturile fiscale ce, in opinia organului de control, nu contin informatiile prevazute de lege.

- fiecare factura contine mentiuni din care rezulta data la care au fost prestate serviciile.

- operatiunile comerciale mentionate in aceste facturi sunt reale, dovada fiind inregistrarea in contabilitatea societatii a marfurilor aprovizionate si faptul ca societatea nu a inregistrat cheltuieli de transport cu mijloace proprii;

- nu exista nici un fel de dispozitii legale din care sa rezulte ca pretul transportului trebuie stabilit in lei/ km de transport. In fiecare factura este trecut pretul negociat de parti in conditii de piata libera.

- facturile emise, inclusiv cele anexate la raportul de inspectie fiscala contin toate elementele prevazute de art. 155 din Legea nr. 571/2003 pentru a da dreptul la deducerea TVA, indiferent de forma textului in vigoare la data emiterii fiecareia dintre facturi. Lit. 1 art. 155 alin. 5 din Legea 571/2003 care se refera la "data la care au fost livrate bunurile, prestate serviciile" este in vigoare incapand cu data de ..., anterior acestei date neexistand un text identic. Ca urmare nu se poate aplica actualul text de lege facturilor emise anterior datei de ....

Cu privire la deducerea TVA pentru serviciile de management societatea petenta mentioneaza ca sustinerile activitatii de inspectie fiscala sunt nelegale intrucat:

- societatea are incheiat Contract de management in baza caruia s-au facturat serviciile respective, reprezentantul prestatorului, d-nul ..., exercitand functia de director general al societatii, in conformitate cu dispozitiile Legii nr. 31/1990. Din analiza documentelor societatii rezulta ca prestatorul si-a indeplinit obligatiile asumate prin contract.

Fata de cele prezentate solicitam anulara Deciziei de impunere nr. .../... precum si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../... .

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala** nr. ... din data de ... emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. .../... de catre Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ..., s-a stabilit suma totala contestata de ... lei care reprezinta baza impozabila stabilita suplimentar si debitele propriu zise reprezentate de taxa pe valoarea adaugata suplimentara cu majorarile aferente.

In punctul de vedere privind solutionarea contestatiei organul de inspectie fiscala mentioneaza ca toate constatările Raportului de inspectie fiscala sunt corecte.

Organul de inspectie fiscala nu a inaintat sesizare penala.

*III. Avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivatiile contestatoarei si in raport cu actele normative in vigoare, s-au retinut urmatoarele:*

**1. Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost investita sa analizeze daca pentru capatul de cerere referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din data de ..., suma totala contestata de ... lei reprezentand baza impozabila stabilita suplimentar si taxa pe valoarea adaugata suplimentara cu majorarile aferente, este corect stabilita.**

**In fapt**, petenta a contestat atat baza impozabila cat si debitul suplimentar. Debitul suplimentar de plata stabilit de organele de control este de ... lei reprezentand TVA suplimentar pentru care au fost calculate accesorii in suma de ... lei.

In suma mentionata ca TVA suplimentar se regaseste si TVA aferent cheltuielilor nedeductibile efectuate in anul ... conform art. 21 alin. 4 lit. m din Legea 571/2003.

In ceea ce priveste deducerea T.V.A pentru serviciile de management se retine ca in aceasta perioada s-au derulat doua contracte in paralel avand acelasi obiect (consultanta manageriala) cu doua societati, respectiv S.C. ... S.R.L. ... si S.C. ... S.R.L. .... Facturile aferente primului contract au fost stornate in intregime, iar al doilea contract a avut o durata de doua luni din care a doua factura a fost stornata. Din cele mentionate in referatul privind solutionarea contestatiei pentru prima factura a celui de-al doilea contract nu s-au prezentat documente care sa ateste efectuarea serviciilor de consultanta si manageriale asa cum prevede pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal. Prin efectuarea operatiunii de stornare petenta recunoaste faptul ca aceste servicii nu s-au efectuat.

Organul de inspectie fiscala precizeaza in referatul privind solutionarea contestatiei ca petenta nu a prezentat la data efectuării controlului, pentru prestarile de servicii (transport rutier), numarul si data contractului, respectiv a comenzii care reprezinta negocierea dintre parti in conditiile de piata libera, mentione obligatorie precizata de art. 3 alin. 4 din OMF nr. 29/2003.

Referitor la regula "tempus regit actum" invocata de contribuabil in contestatie organul de control precizeaza ca, in cazurile din perioada anterioara datei de ..., prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal au fost avute in vedere si au fost respectate de catre organele de inspectie fiscala la intocmirea deciziei de impunere.

Fata de cele mentionate mai sus organul de inspectie fiscala a stabilit ca debit suplimentar de plata T.V.A. in valoare de ... lei si au fost calculate, in conformitate cu art. 120 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, majorari de intarziere in suma de ... lei.

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile articolelor:

- art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]"*

- art. 3 alin. 4 din OMF nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotarârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora prevede:

*"[...] (4) Pe facturile fiscale care se utilizeaza pentru prestari de servicii se vor mentiona, în mod expres, numarul si data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestarilor de servicii ocazionale care nu au la baza un contract.[...]"*

- art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

*Dreptul de deducere*

*"[...] (3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata 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 urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;*

*b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate.[...]"*

- pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

*"[...]48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevzute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza 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 activitatilor desfasurate.[...]"*

*- art. 120 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:*

*"Majorari de întârziere*

*[...](2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]"*

**2. In ceea ce priveste capatul de cerere referitor la Raportul de inspectie fiscala nr. ... din data de ..., Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost investita sa se pronunte daca poate fi analizata pe fond cauza in situatia in care acesta nu constituie titlu de creanta, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.**

**In fapt,** S.C. "... " S.A. din ... prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. ... contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. ... din data de ....

Se retine faptul ca in conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare rezultatele inspectiei fiscale consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ... din data de ..., au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanta fiscala si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina societatii contestatoare.** De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

**Raportul de inspectie fiscala nu creaza prin el insusi o situatie juridica noua,** el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii

deciziei de impunere. Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

**In drept**, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 106.1, 106.2, 106.3 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipuleaza urmatoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale*

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

*(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

*(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizarii raportului de inspectie fiscala.”*

*106.1 - Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat într-un raport de inspectie fiscala.*

*106.2 - La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.*

*106.3 - Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

*107.1 - Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele*

*fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]"*

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 3 alin. 4 din OMF nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotarârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, art. 21 alin. 4 lit.m, art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 85 alin. 1, art. 109, art. 120 alin. 2, art. 208 si art. 216 alin. 1 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pct. 4 din Ordin nr. 519 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art. 211, art. 216 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se:

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neintemeiata legal a contestatiei formulata de societatea comerciala “...” **S.A.** cu sediul social in ..., judetul ..., pentru capatul de cerere privind Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../... pentru suma totala de ... lei care reprezinta:

- ... lei - baza impozabila stabilita suplimentar pentru taxa pe valoarea adaugata;

- ... lei - baza impozabila stabilita suplimentar pentru majorari de intarziere aferente;

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

**2.** Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de **S.C.** “...” **S.A.** cu sediul social in ... pentru capatul de cerere privind Raportul de inspectie fiscala nr. ... din data de ... emis de Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ....

**3.** In conformitate cu prevederile art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 (sase) luni de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului ....

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**AVIZAT,  
BIROU JURIDIC**