

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2006
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L.,
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de rambursare intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data emiterii deciziei de rambursare si data la care contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** precizeaza referitor la factura reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta, ca **S.C. S S.R.L.** are in scris in obiectul de activitate codul CAEN 7414, referitor la consultanta pentru afaceri.

Prin urmare, prestatia societatii se inscrie in aria capacitatii de exercitiu a societatii. Faptul ca aceasta activitate nu a fost activata la ORC nu echivaleaza cu transgresarea competentei societatii de a o

presta si, mai ales, nu inseamna ca serviciul in cauza nu a fost efectiv prestat.

Astfel, aceasta lipsa nu poate fi sanctionata cu nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta pentru societatea care a achitat factura in cauza iar aceasta cu atat mai mult cu cat in circuitul comercial, este absurd sa impui agentilor economici sa efectueze verificari de aceasta natura in privinta partenerilor de schimburi comerciale.

Referitor la contractele de prestari servicii incheiate de **S.C. X S.R.L.** cu S.C. T S.N.C. in perioadele iulie - decembrie 2004 si ianuarie - martie 2005, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata conform prevederilor pct. 54 alin. (7) lit. d din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, or aceste prevederi nu sunt incidente in speta.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au argumentat constatarea, limitandu-se sa invoce lipsa realitatii operatiunilor. Deducerea taxei pe valoarea adaugata se face in considerarea facturilor care atesta nivelul taxei pe valoarea adaugata aferenta, legea neconditionand acest drept de existenta unor documente suplimentare care pot avea o eventuala relevanta pentru gestiunea interna a societatii emitente. In plus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se justifica potrivit art. 145 alin. (8) din Codul fiscal.

Prin urmare, faptul ca angajatul unei societati care presteaza un anumit serviciu este laborant nu poate fi de natura a determina lipsirea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii in cauza, atata timp cat serviciul care face obiectul analizei nu este unul intr-adevar special si pentru care se cere o anumita calificare expresa.

II. Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de rambursare contestata, incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal s-au constatat urmatoarele:

Obiectivul inspectiei fiscale a constat in verificarea soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii martie 2005 de la Administratia finantelor publice, aferenta perioadei iulie 2004 - martie 2005.

In perioada verificata, S.C. S S.R.L. a emis catre **S.C. X S.R.L.** factura fiscala reprezentand servicii consultanta in baza contractului cu taxa pe valoarea adaugata.

Serviciile de consultanta au constat in intabulare terenuri in suprafata totala de 5.084 ha iar tariful aplicat conform contractului a fost

de 30 euro/ha. Conform evidentei contabile a S.C. S S.R.L., veniturile au fost inregistrate in contul 704 "Venituri din prestari servicii" si achitata de contestatoare cu ordin de plata.

Intrucat conform certificatului de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului, activitatea principala declarata de catre societate este "comert cu ridicata al masinilor, accesoriilor si uneltelor agricole", pentru justificarea declararii la Registrul comertului a "activitatii de consultanta" s-a solicitat societatii, in conformitate cu prevederile art. 54 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, prezentarea unui certificat constatator pentru a se putea delimita activitatile secundare.

Conform certificatului constatator eliberat de Oficiul Registrului Comertului, S.C. S S.R.L. nu are declarata ca activitate autorizata "Activitatea de consultanta pentru afaceri [...]" cod CAEN 7414.

Avand in vedere cele precizate mai sus, prestatorul nefiind autorizat pentru efectuarea serviciilor de consultanta nu se justifica realitatea fenomenului, respectiv ca taxa pe valoarea adaugata dedusa este aferenta unor operatiuni taxabile asa cum se prevede la art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de 1.118 lei este nedeductibila fiscal.

S.C. X S.R.L. are incheiate cu S.C. T S.N.C. contractele de prestari servicii, avand ca obiect "servicii de consultanta si asistenta in domeniul agricol, domeniul administrativ, comercial, fiscal." Din verificarea furnizorului a rezultat ca in perioadele iulie - decembrie 2004 si ianuarie - martie 2005, S.C. T S.N.C. a emis facturi fiscale in care la rubrica "Denumirea serviciilor" este inscris "prestare servicii conform contract", nefiind inscrisa denumirea efectiva a serviciilor prestate asa cum prevede pct. 54 alin. (7) lit. d din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Facturile emise de S.C. T S.N.C., desi au anexate Devize de lucrari, in acestea la denumirea lucrarilor este specificat doar "Servicii consultanta" fara a se preciza exactitatea serviciilor prestate. In contractele de prestari servicii in baza carora au fost emise facturile fiscale se precizeaza ca prestatoarea de servicii se obliga sa presteze pentru beneficiara contracte de finantare in valuta si urmarirea raportarilor la BNR a operatiunilor in contul acestora, inceperea demersurilor privind achizitionarea Bazei Gataia si finalizarea acestora, activitati de consultanta in afaceri pe probleme in domeniul agricol conform intereselor beneficiarului.

O parte din clauzele contractuale se regasesc inscrise si in contractul incheiat cu S.C. M S.R.L. pentru care societatea a prezentat situatii de lucrari si rapoarte de lucru. Mai mult, S.C. T S.N.C. are un singur angajat cu contract de munca in functia de muncitor laborant.

Avand in vedere cele de mai sus, nefiind justificata realitatea fenomenului, respectiv ca taxa pe valoarea adaugata dedusa este aferenta unor operatiuni taxabile asa cum prevede art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de catre S.C. T S.N.C. este nedeductibila fiscal.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala incidente in perioada verificata, se retine:

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au emis doua titluri de creanta fara sa respecte conditiile procedurale prevazute prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1378/ 19.09.2005.

In fapt, **S.C. X S.R.L.** a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii martie 2005, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In baza acestei solicitari organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal au intocmit Raportul de inspectie fiscala, prin care au constatat taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare si taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare.

Organele de inspectie fiscala in baza acestui raport de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere, prin care au stabilit ca obligatie fiscala suplimentara taxa pe valoarea adaugata nedeductibila fiscal, desi in urma solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2005 a rezultat ca societatea nu se gaseste in situatie de plata ci de rambursat.

Ulterior, la data de 08.11.2005, Administratia finantelor publice, in baza aceluiasi raport de inspectie fiscala a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru suma aprobata la rambursare, contestata de societate.

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

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

a) *prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*

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

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

In aplicarea acestor prevederi legale prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului «**Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala**», care potrivit art. 3 din ordin se emite «*in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare*» si «*are rol si de decizie de rambursare*».

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost intocmit in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2005.

Se retine ca din suma solicitata la rambursare de **S.C. X S.R.L** prin decontul aferent lunii martie 2005, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare o taxa pe valoarea adaugata si au aprobat la rambursare o taxa pe valoarea adaugata.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica «**datele privind creanta fiscala**» cu taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Se retine faptul ca decizia de impunere nu a respectat modelul si continutul formularului «**Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala**» care se emite ca urmare a efectuarii unei inspectii fiscale pentru solutionarea unui decont cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare.

Potrivit pct. 6 din Instructiunile de completare a formularului «**Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala**», anexa 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1378/2005, «**Rubrica se completeaza cu taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare, taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala.**»

Prin necompletarea rubricii «**Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare**» organele de inspectie fiscala nu au comunicat societatii modul de rezolvare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, societatea gasindu-se in imposibilitatea de a contesta taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare, ce da competenta de solutionare a contestatiei, potrivit potrivit pct. 5.4. din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, care precizeaza:

"Competenta de solutionare este data de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributii stabilite de plata de catre organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, dupa caz."

Astfel, asa cum se precizeaza si in ordin "**daca urmare a solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, rezulta diferente care diminueaza suma solicitata la rambursare, dar care nu determina stabilirea TVA de plata, competenta de solutionare a contestatiei este data de cuantumul taxei pe valoarea adaugata aprobata la rambursare.**»

Mai mult, ulterior emiterii deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala au emis al doilea titlu de creanta, respectiv Decizia de rambursare prin care au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata si au aprobat la rambursare o alta taxa.

Avand in vedere ca in privinta competentei de solutionare relevanta este **suma aprobata la rambursare**, faptul ca urmare aceluiasi raport de inspectie fiscala au fost emise doua titluri de creanta, precum si faptul ca decizia de impunere nu este intocmita conform Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 si prevederile art.183 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca "**Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**", se vor anula Decizia de impunere si Decizia de rambursare, urmand ca organele de inspectie fiscala sa emita un singur titlu de creanta, pe baza valorificarii constatarilor din raportul de inspectie fiscala, potrivit formularului in vigoare, respectiv conform prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005.

La emiterea deciziei de impunere organele de inspectie fiscala vor avea in vedere prevederile art. 92 alin. (3) lit. e din Ordonanta

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

”(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin.(2) organul de inspectie fiscala va proceda la:[...]

e)stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata“, coroborat cu prevederile punctului 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

”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” si cu cele ale art. 84 alin. 6 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca:

”Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul “ex officio”, potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta la emiterea deciziei de impunere potrivit Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005, organele de inspectie fiscala vor tine seama de faptul ca decizia de impunere isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, pct. 2.1.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata** ceea ce nu este cazul in speta.

In acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 5.4 din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Anularea Deciziei de rambursare si a Deciziei de impunere emise de Directia generala a finantelor publice pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, urmand ca organele de inspectie fiscala, pe baza valorificarii constatarilor din raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare potrivit considerentelor retinute prin prezenta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.

