



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

*Număr operator de date: 759*

**DECIZIA Nr. .... din .....2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SRL din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura Generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- susține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din factura fiscală de la SC "A" SRL pentru servicii de consultanță la lucrări de montaj structuri metalice este deductibilă, întrucât factura a fost emisă și înregistrată în baza unui contract și a situațiilor de lucrări întocmite de furnizor;

- menționează că contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei colectată pentru un avans încasat de la SC "B" SRL, deoarece marfa nu a fost livrată clientului, iar avansul încasat se restituie;

- precizează că baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de Z lei nu reprezintă cheltuieli de protocol, ci prestări de servicii executate și înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", prestarea serviciilor și facturarea acestora efectuându-se în baza unui contract încheiat cu furnizorul de servicii;

- consideră că nu datorează nici majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată în sarcina societății.

II. Urmare a solicitării la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pe luna ..... 2010 înregistrat la organul fiscal sub nr. Z, prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

În lunile ..... 2009, SC "X" SRL din Z a achiziționat de la SC "A" SRL prestări de servicii în sumă totală de Z lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, conform facturilor fiscale nr. Z și nr. Z emise în baza contractului nr. Z având ca obiect consultanța în domeniul execuție drumuri și poduri, în condițiile în care pentru aceste servicii de consultanță societatea nu a putut prezenta situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piață sau orice alte materiale prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestora.

De asemenea, în anul 2009 societatea a înregistrat în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" cheltuieli în sumă de Z lei, din care a declarat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de Z lei, pentru care nu a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată dedusă în sumă de Z lei.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, au constatat că SC "X" SRL a încasat în ..... 2009 avansuri în sumă de Z lei de la SC "C" SRL și în ..... 2009 în sumă de Z lei de la SC "B" SRL, pentru

care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei, respectiv de Z lei.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată prin decontul de taxă nr. Z în sumă de Z lei și au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată de plata în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorari de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2009 – .....2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Bihor sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

**1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă unor achiziții de servicii de consultanță pentru execuția de drumuri și poduri, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale) prin care să justifice prestarea efectivă a acestora și necesitatea lor, precum și a taxei aferentă cheltuielilor înregistrate la protocol, reclamă și publicitate peste limita legală de deductibilitate.**

În fapt, în lunile ..... 2009 SC "X" SRL din Z a achiziționat prestări de servicii de la SC "A" SRL, pe baza facturilor fiscale nr. Z și a contractului nr. Z, constând în consultanță pentru execuția de drumuri și poduri în sumă totală de Z lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, fără ca pentru aceste servicii de consultanță să poată prezenta situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piață sau orice alte materiale corespunzătoare prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor precum și necesitatea efectuării acestora.

De asemenea, pe anul 2009 societatea nu a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă cheltuielilor în sumă de Z lei înregistrate peste limita legală de deductibilitate fiscală la protocol, reclamă și publicitate.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) și art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care precizează că:

“Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5).”,

coroborate cu cele ale pct. 45 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în folosul operațiunilor sale taxabile sau care dau drept de deducere efectuate de la o altă persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel încât nu este suficientă prezentarea facturilor fiscale de cumpărare, fiind necesară justificarea prestării efective a serviciilor achiziționate.

În materie, sunt aplicabile și dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2004 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se specifică:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență, sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale

de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Așadar, deoarece pentru serviciile de consultanță în domeniul execuției de drumuri și poduri achiziționate de la SC "A" SRL în sumă de Z lei, SC "X" SRL nu a prezentat niciun fel de documente privind prestarea efectivă, adică situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care să reiasă în ce a constat consultanța efectuată și necesitatea acesteia, rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei este nedeductibilă.

De asemenea, trebuia regularizată ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de Z lei, considerate ca atare de societate prin Registrul de evidență fiscală, bunurile respective nefiind utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță în sumă de Z lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile din punct de vedere fiscal este nedeductibilă, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei în condițiile în care societatea a încasat în luna ..... 2009 un avans în sumă de Z lei de la SC "B" SRL.**

Potrivit constatărilor înscrise în Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z rezultă că în luna ..... 2009 SC "X" SRL a încasat avansuri în sumă de Z lei de la SC "C" SRL, iar în luna ..... 2009 a încasat avansuri în sumă de Z lei de la SC "B" SRL pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 134, art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) și art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

"Art. 134 - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

[...]

Art. 134<sup>2</sup> – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

[...]

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

[...]

Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

[...]

Art. 155 – (1) [...] De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”,

coroborate cu dispozițiile pct. 69 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

“69. (4) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/ sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/ sau prestării de servicii.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului în sumă de Z lei a intervenit la data încasării sumei, respectiv la data de .....2009 potrivit fișei contului 419 “Clienți – creditori” existentă în copie xerox la dosarul cauzei.

Ca atare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că SC “X” SRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă avansului în sumă de Z lei încasat la data de .....2009 de la SC “B” SRL, contestația urmând să fie răspunsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate la pct. 1 și 2 din prezenta decizie și ținând seama de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei necontestată de societate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia nu avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă sumei de Z lei încasate în avans pe motiv că marfa nu a fost livrată către client iar avansul încasat se restituie, precizăm că aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației deoarece avansul, deși a fost încasat din ..... 2009, SC "X" SRL nu a regularizat această operațiune pe bază de documente justificative potrivit pct. 69 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, fie prin emitere de factură pentru livrare, fie prin stornare și restituire a avansului.

**3. Iar, majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" - secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.**

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr.

92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv



