

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
 Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2008
privind soluționarea contestațiilor formulate de
R

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **R**, precum și de Direcția generală a finanțelor publice asupra reluării soluționării contestației formulată de aceasta împotriva deciziei de impunere din 23.05.2006 încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală.

Prin adresa din 07.06.2006, Direcția generală a finanțelor publice a transmis o copie a raportului de inspecție fiscală din 23.05.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 23.05.2006, încheiat la **R**, Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul teritorial în vederea soluționării dosarului penal din 2005.

În conformitate cu prevederile art. 184 alin. (1) lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prin Decizia Ministerului Finanțelor Publice, s-a suspendat soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, pentru suma totală reprezentând taxa pe valoarea adăugată, majorări de întârziere aferente, penalități de întârziere, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Decizia Ministerului Finanțelor Publice a fost atacată de **R** în fața instanței judecătorești conform prevederilor legale.

Printr-o adresă **R** a transmis Direcției generale de soluționare a contestațiilor Sentința civilă a Curții de Apel, prin care s-

a dispus anularea deciziei Ministerului Finantelor Publice privind contestatia formulata de R impotriva deciziei de impunere din 23.05.2006 incheiata de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala.

Asa cum rezulta din adresa Directiei generale a finantelor publice, Sentinta civila a ramas definitiva si irevocabila prin neexercitarea caii de atac a recursului.

Solutia Curtii de Apel a avut la baza adresa prin care Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie – Serviciul territorial a comunicat Curtii de Apel faptul ca dosarul penal din 2005 a fost solutionat prin neinceperea urmaririi penala fata de patru persoane fizice.

In consecinta, procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere din 23.05.2006 va fi reluata in conditiile art. 184 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia are ca obiect suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente stabilite prin decizia de impunere din 23.05.2006.

Totodata, Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la contestatia formulata de R impotriva deciziei din 22.12.2006 referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere din 23.05.2006, intocmita de Administratia finantelor publice.

Contestatia are ca obiect majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data intocmirii deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale, respectiv 22.12.2006 si de data inregistrarii contestatiei la Administratia finantelor publice, respectiv 22.01.2007, conform stampilei registraturii acestei institutii.

In conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.

519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca cele doua contestatii formulate de R sub aspectul stabilirii cuantumului se influenteaza reciproc s-a procedat la conexarea dosarelor.

I. a) Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere din 23.05.2006 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice- Activitatea de inspectie fiscala, R precizeaza urmatoarele:

Initial controlul a vizat solutionarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative si optiune de rambursare aferenta perioadei septembrie 2005 - ianuarie 2006, precum si verificarea modului de determinare, evidentiere si virare a obligatiilor de plata catre bugetul general consolidat al statului aferente perioadei 01.11.2004 - 28.02.2006.

In ceea ce priveste masura de intrerupere a actiunii de control, comunicata R de organele de inspectie fiscala, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala eronat au invocat prevederile art.199 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, deoarece textul de lege se refera exclusiv la cererile depuse de contribuabil si nu la cele ale organului de inspectie fiscala.

Reverificarea unei perioade poate fi dispusa daca apar date suplimentare necunoscute la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora, ori aceleasi date si documente in baza carora s-a facut reverificarea au constituit suportul celor 15 acte de control anterioare intocmite pentru perioada 01.08.2002 - 30.07.2005, iar diferenta de abordare la ultimul control nu constituie "date suplimentare", ci puncte de vedere diferite pentru acelasi tip de problema. Contestatoarea invoca in sustinere prevederile art.103 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si punctul nr.102.4 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.1050/2004.

Prin Hotararea Consiliului Local al municipiului s-a modificat si completat obiectul de activitate a R cu activitati si actiuni de utilitate si de interes local desfasurate sub autoritatea administratiei publice locale. Totodata, la art. 5 din aceasta hotarare

s-a prevazut ca R, potrivit obiectului de activitate astfel modificat si completat, se va subroga in drepturile si obligatiile Primariei municipiului preluand contractele economice, litigiile aflate pe rolul instantelor de judecata, personalul, etc., in care autoritatea publica locala era parte.

In vederea desfasurarii acestor activitati intre Consiliul local al municipiului si R s-a incheiat un contract de prestari servicii avand ca obiect realizarea de catre compartimentele de specialitate din cadrul R a activitatilor de administrare, gestionare, monitorizare, urmarire contractuala si prognoza, in care Consiliul local al municipiului este parte contractanta.

Urmare perfectarii acestui contract, intre Primaria municipiului si R s-a incheiat protocolul de predare – primire a documentatiei contractuale pentru activitatile preluate, precum si datoriile certe la acel moment ale autoritatii publice locale nescadente la plata. R subrogandu-se in drepturile si obligatiile autoritatii publice locale, a dobandit calitatea de debitor pentru aceste datorii.

De la aceasta data, R a derulat contractele aflate in curs si a fost parte in contractele incheiate pentru alte obiective de investitii avand acelasi regim.

Avand in vedere interesul consiliului local de efectuare a unor lucrari de investitii, iar mandatul general nu conferea aceasta posibilitate, motiv pentru care intre parti a intervenit contractul de prestari servicii. La art. 15 din acest contract s-a prevazut inclusiv obligatia R de stabilire a programelor de activitati si a lucrarilor de investitii precum si finantarea acestora.

Din prevederile art. 5 coroborat cu art. 16 din contractul mai sus mentionat, rezulta ca termenul pentru care acesta este incheiat este nelimitat, iar partile pot conveni de comun acord adaptarea, completarea sau modificarea acestuia.

Contractul fiind astfel la latitudinea partilor nu rezulta concluzia de care se prevaleaza organele de inspectie fiscala, aceea ca investitia nu ar putea fi utilizata in niciun fel in folosul operatiunilor sale taxabile.

Din momentul incheierii contractului, R a devenit titular de investitii procedand in conformitate cu art. 24 alin. (3) din Legea nr. 345/2002 coroborat cu art. 145 alin. (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere urmatoarele:

1. Limitele mandatului general, potrivit prevederilor Codului civil, limite ce pot fi depasite fie prin incheierea unui mandat special, fie prin incheierea unui alt act juridic/conventie de catre parti, asa cum de altfel s-a intamplat in speta in cauza.

2. Conform dispozitiilor art. 9 din Legea nr. 345/2002 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, investitia realizata nu este utilizata pentru realizarea de operatiuni scutite fara drept de deducere.

In sustinerea celor de mai sus R invoca si prevederile art. 4 alin. (2) din Legea nr. 345/2002.

3. Investitia este exploatata de operator care factureaza serviciul de iluminat public, respectiv consumul de energie, tarif de intretinere si mentenanta, purtator de TVA.

4. Autoritatile publice suporta TVA aferenta serviciului de iluminat public, facturat de operatorul licentiat R, operatiune pentru care colecteaza TVA si o incaseaza de la autoritatile locale.

5. In mod eronat organele de inspectie fiscala calculeaza in sarcina R taxa pe valoarea adaugata, asimiland lucrarile de reabilitare a sistemului de iluminat public (investitie) cu o prestare de serviciu.

Avand in vedere cele de mai sus, ar rezulta, pe principiul organelor de inspectie fiscala, ca R nu ar avea drept de deducere a TVA aferenta investitiei realizate desi serviciul de iluminat public nu este o operatiune scutita. Se ajunge astfel in situatia ca bugetul consiliului local sa fie grevat atat de TVA aferenta investitiei, cat si de TVA aferenta serviciului achitat prin R operatorului pentru exploatarea, intretinerea si mentinerea in exploatare a sistemului de iluminat public.

In ceea ce priveste constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca facturile emise initial sunt pe numele Primariei si nu al R, facturi care au constituit debitul preluat la data intocmirii si semnarii protocolului de predare – primire incheiat intre parti, R precizeaza ca facturile la care se face referire nu erau scadente la plata in momentul preluarii. Prin predarea preluarea debitului R devine debitor in fapt si in drept fata de creditor, iar pentru orice operatiune ulterioara asupra acestui debit creditorul nu se poate indrepta asupra noului debitor, respectiv R. Astfel, in mod corect creditorul la momentul scadentei a stornat si a emis facturile la cursul de schimb pe numele noului debitor.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala conform carora patrimoniul rezultat in urma reabilitarii sistemului de iluminat public este administrat de SC L SA– sucursala, R precizeaza ca aceasta constatare este contrara realitatii intrucat intre parti s-a incheiat un contract de delegare a unui serviciu si nu a unui patrimoniu.

La obiectul contractului este prevazut explicit acordarea in favoarea gestionarului a unui drept exclusiv de folosinta a sistemului de iluminat public si de administrare exclusiv asupra serviciului de iluminat public, pe durata contractului, in schimbul asumarii de catre gestionar a obligatiei de a exploata, intretine, mentine si reabilita sistemul de iluminat public in limitele prevazute in contract si a standardelor si reglementarilor legale in vigoare.

De altfel, la terminarea contractului incheiat cu operatorul licentiat, in situatia in care partile nu se vor intelege asupra conditiilor prelungirii acestuia, serviciul de iluminat public va fi transferat unui alt operator, fiind apreciat gresit ca la finele contractului are loc transferul investitiei.

R sustine ca aceleasi principii au fost respectate si in ceea ce priveste investitia “sistem de productie si distributie termica”.

I. b) Prin contestatia formulata impotriva deciziei din 22.12.2006 referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere din 23.05.2006, intocmita de Administratia finantelor publice, R precizeaza urmatoarele:

Accesoriile stabilite de plata prin Decizia din 22.12.2006 au fost calculate pentru neplata la termen a sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita ca diferenta de plata prin Raportul de inspectie fiscala din data de 22.05.2006 si Decizia de impunere din 23.05.2006 ambele emise de Activitatea de Inspectie Fiscala.

Contestatia formulata de R impotriva Deciziei de impunere din 23.05.2006 a fost suspendata pe cale administrativa prin Decizia emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala din data de 22.05.2006 reiese ca accesoriile pentru neplata taxei pe valoarea adaugata au fost calculate pana la data de 14.04.2006 si dupa cum se poate observa, prin Decizia din 22.12.2006 dobanzile si

penalitatile au fost calculate pentru perioada 25.07.2006 – 31.07.2006 si pentru perioada 28.02.2006 - 30.11.2006, desi calculul trebuia sa inceapa cu data de 15.04.2006.

Perioada 25.07.2006 – 31.07.2006 pentru care au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere, este inclusa in perioada 28.02.2006 – 30.11.2006, iar debitul pentru care au fost calculate accesoriile este acelasi. In consecinta, suma reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nu este datorata.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite prin decizia din 22.12.2006 au fost calculate si pentru perioada 28.02.2006 – 14.04.2006, R sustine ca aceste sume nu sunt datorate.

Contestatoarea sustine ca Decizia din 22.12.2006 nu indeplineste conditiile prevazute de art.43 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv nu cuprinde data de la care isi produce efectele si nici motivele de fapt care au condus la emiterea acestui act administrativ.

R solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei din 22.12.2006 emisa de Administratia Finantelor Publice.

II. a) Prin Raportul de inspectie fiscala din 23.05.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere din 23.05.2006 Activitatea de Inspectie Fiscala a verificat modul de determinare, evidentiere si virare a obligatiilor catre bugetul general consolidat al statului pe perioada 01.11.2004 - 28.02.2006, cu exceptia taxei pe valoarea adaugata verificata pentru perioada 01.08.2002 - 28.02.2006.

Inspectia fiscala a vizat si solutionarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa si optiune de rambursare aferente perioadei septembrie 2005 - ianuarie 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca R a exercitat dreptul de deducere a taxei valoarea adaugata, fara sa detina facturi fiscale emise pe numele sau de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, contrar prevederilor art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, s-a constatat ca R a dedus in perioada august 2003 - februarie 2006 taxa pe valoarea adaugata aferenta

lucrarilor de reabilitare a sistemului de iluminat public , facturate de S.C. " L " S.A. - sucursala catre Primaria, neplatitor de taxa pe valoarea adaugata in perioada 05.03.2001 - 05.06.2002, perioada in care R nu era parte in contractul de delegare a serviciului de iluminat public..

Potrivit protocolului de predare - primire incheiat intre Primaria - predator si R - primitor la data de 31.07.2002 s-a convenit ca "primitorul va efectua platile privind datoria predatorului, functie de finantarea asigurata in bugetul local", situatie in care nu se justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata consemnata in facturile respective.

Mai mult, asa cum rezulta din contract patrimoniul rezultat in urma reabilitarii sistemului de iluminat public este administrat de S.C. " L " S.A. - sucursala nefiind utilizat in nici un fel de R in folosul operatiunilor sale taxabile, conditie pentru exercitarea dreptului de deducere, prevazuta de art.24 alin.(4) lit.a) din Legea nr.345/2002 cat si la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003.

A fost incheiat contractul de prestari de servicii intre Consiliul local in calitate de beneficiar si R, in calitate de prestator, avand ca obiect realizarea de catre compartimentele de specialitate din cadrul R a activitatilor de administrare, gestionare, monitorizare, urmarire contractuala si prognoza, in care Consiliul local este parte contractanta cu tertii.

In baza Hotararii Consiliului local al municipiului si a contractului de prestari de servicii au fost modificate clauzele contractului de delegare a serviciului de iluminat public incheiat intre Consiliul local in calitate de titular si S.C. L S.A. - sucursala in calitate de gestionar, in sensul includerii ca parte in contract a R in calitate de mandatar.

Potrivit clauzelor contractuale, patrimoniul rezultat in urma reabilitarii se administreaza de S.C. L S.A. - sucursala pe toata durata contractului si va fi transferat titularului (Consiliul local) la expirarea contractului.

A fost incheiat intre Primaria si R un protocol in baza caruia s-a convenit ca primitorul, respectiv R va efectua platile privind datoria predatorului, respectiv Primaria, functie de finantarea asigurata de la bugetul local.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost preluate un numar de 20 de facturi fiscale reprezentand contravaloarea lucrarilor de reabilitare a sistemului de iluminat public

executate de S.C. L S.A. - sucursala in favoarea Primariei, neplatitor de taxa pe valoarea adaugata si facturate acestuia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile respective cu scadenta la plata in perioada 2003-2005 au fost evidentiata in contabilitatea R in contul 803 " Alte valori in afara bilantului" si de asemenea suma a fost evidentiata eronat ca taxa pe valoarea adaugata neexigibila, intrucat Primaria este neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, s-a constatat ca taxa pe valoarea adaugata neexigibila a fost stornata in baza unor facturi fiscale emise in rosu de S.C. L S.A. - sucursala catre R si nu catre beneficiarul Primaria, fapt ce a condus la exercitarea nelegala de catre unitatea verificata a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata consemnata in aceste facturi.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca R a exercitat in mod eronat in luna decembrie 2005 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor investitii in bunuri proprietate publica a municipiului, finantate integral de la bugetul de stat in baza Hotararii Guvernului nr.690/2005 care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile desfasurate de unitatea verificata intrucat au fost predate imediat dupa receptionarea lor, Primariei, nefiind astfel indeplinite conditiile prevazute la art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata:

In perioada 01.08.2002 – 04.07.2003 R a actionat, in baza actului aditional la contractul de delegare a serviciului de iluminat public, in calitate de mandatar al Consiliului local. Avand in vedere aceasta calitate, incepand cu data de 02.07.2002 lucrarile de reabilitare a sistemului de iluminat public au fost facturate direct catre R, care la datele prevazute pentru plata ratelor a exercitat dreptul de deducere a TVA consemnata in acestea.

R a omis sa aplice corespunzator dispozitiile art.4 alin. (6) din Legea nr.345/2002 in sensul ca avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata intrucat operatiunile in cauza erau asimilate prestarilor de servicii.

Avand in vedere neregulile constatate care vizeaza atat modul de determinare a TVA deductibila cat si TVA colectata in perioada 01.08.2002 – 28.02.2006, precum si dispozitiile art. 32 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 si art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, la control a fost ajustata baza de impozitare cu suma provenind din ajustarea TVA deductibila si din majorarea TVA colectata.

Urmare acestei operatiuni, comparativ cu suma negativa a TVA solicitata a fi rambursata de la bugetul statului pentru perioada 01.09.2005 – 31.01.2006, a rezultat TVA de plata.

Pentru neplata la termenele legale a diferentei de taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita la control, au fost calculate pana la data de 14.04.2006 dobanzi, penalitati de intarziere si majorari, in temeiul prevederilor art.115 alin. (2) lit.a), art.116 alin. (1) lit.a) si art.120 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

II. b) Prin Decizia din 22.12.2006 referitoare la obligatii de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale, Administratia Finantelor Publice a calculat, in temeiul prevederilor art.116 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata individualizata prin Decizia de impunere din 2006, pentru perioada 28.02.2006 - 30.11.2006, precum si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata inscrisa in Decont pentru perioada de 25.07.2006 - 31.07.2006.

Cu o adresa Administratia Finantelor Publice a comunicat ca, urmare faptului ca in Decont R a in scris si diferenta de taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita prin Raportul de inspectie fiscala din data de 22.05.2006, s-a efectuat corectia erorii materiale cu data de 31.07.2006, iar pentru perioada 25.07. - 31.07.2006 s-au calculat accesorii.

De asemenea, Administratia Finantelor Publice a comunicat faptul ca s-au calculat eronat obligatii fiscale accesorii si pentru perioada 28.02.2006 - 14.04.2006, urmare preluarii eronate a debitului in evidenta analitica pe platitori. Astfel, pentru perioada de calcul 15.04.2006 - 30.11.2006, R datora numai suma de x lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) În ceea ce privește contestația formulată împotriva deciziei de impunere din /23.05.2006:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, majorări de întârziere și penalități de întârziere, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă R datorează această sumă, în condițiile în care pentru o parte din perioada care a făcut obiectul deciziei de impunere contestată R a mai fost verificată iar organul de inspecție fiscală nu face dovada existenței elementelor noi suplimentare, necunoscute la verificările anterioare care influențează sau modifică rezultatele acestora.

În fapt, în baza referatului întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice și aprobat de conducerea acestei instituții, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală au procedat la reverificarea perioadei august 2002 – august 2005 întrucât urmare inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării deconturilor cu sume negative și opțiuni de rambursare, aferente perioadei septembrie 2005 – ianuarie 2006, au fost constatate deficiențe privind modul de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă lucrărilor de reabilitare a sistemului de iluminat public al Municipiului, consemnată în facturi fiscale emise de SC L SRL – Sucursala în baza contractului de delegare a serviciului de iluminat public, în care R are calitatea de mandatar.

Prin referatul de reverificare mai sus menționat, organele de inspecție fiscală precizează că aceleași deficiențe au fost constatate și pentru perioada august 2002 – august 2005, care a făcut obiectul unor verificări anterioare și care au condus la determinarea eronată a TVA de rambursat / de plată raportată organelor de inspecție fiscală.

Din procesele verbale de control încheiate în datele de 09.10.2002, 26.11.2002, 11.12.2002, 09.01.2003, 11.09.2003, 07.10.2003, 14.11.2003 și de 12.12.2003, precum și din rapoartele

de inspectie fiscala intocmite in datele de 05.10.2004, 24.12.2004, 10.01.2005, 25.05.2005, 08.06.2005, 07.09.2005 si de 05.10.2005 si care au stat la baza emiterii deciziilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata din 03.11.2004, 10.01.2005, 20.01.2005, 08.06.2005, 21.06.2005, 06.10.2005 si 14.10.2005, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata rezulta reverificarea perioadei 01.08.2002 – 31.08.2005.

In referatul de reverificare in baza caruia s-a incheiat inspectia fiscala finalizata prin emiterea deciziei de impunere contestata, s-a propus reverificarea perioadei august 2002 – august 2005 in baza prevederilor art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, coroborat cu pct. 102.4 lit. d din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, fara ca organele de inspectie fiscala sa mentioneze datele suplimentare, necunoscute la data intocmirii proceselor verbale si rapoartelor de inspectie fiscala mai sus precizate, care influenteaza sau modifica rezultatele acestora si care justifica reverificarea perioadei 01.08.2002 – 31.08.2005.

In drept, potrivit art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu completarile si modificarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2003 *“controlul fiscal la sediul, domiciliul ori resedinta contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, dupa caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.*

Prin exceptie de la prevederile alin.1, conducatorul organului de control fiscal competent sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii controlului fiscal si pana la împlinirea termenului de prescriptie prevazut de prezenta ordonanta, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, dupa caz, serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale la data efectuarii controlului, care influenteaza sau modifica rezultatele acestuia.”

Hotararea Guvernului nr. 886/1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal la art. 10 precizeaza:

“Pentru aplicarea art. 19 din ordonanta:

(1) Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situații cum sunt:

a) efectuarea unor controale fiscale încrucișate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea, pe parcursul acțiunilor de control efectuate la alți contribuabili, a unor date sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informații obținute de la terți, de natură să modifice sau să influențeze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior.

(2) Reverificarea unei perioade impozabile se realizează numai la inițiativa organelor de control fiscal și nu la solicitarea contribuabililor, aceștia din urmă având dreptul de a contesta deciziile organelor de control fiscal.

(3) Organul de control fiscal solicită, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut în ordonanță, reverificarea unei perioade impozabile prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de control fiscal.”

Incepând cu data de 01.01.2004, potrivit art. 103 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, *“inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competente poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”*

Se reține că organele de inspecție fiscală, așa cum rezulta din raportul de inspecție fiscală din 22.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu au procedat la

reverificarea perioadei, urmare aparitiei unor erori de calcul care sa influențeze rezultatele primelor verificari. Potrivit pct. 47.1 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, *“erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”*

Potrivit pct. 102.4 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, *“datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Avand in vedere actele normative anterior precizate, se retine ca reverificarea aceleeeasi perioade si aceluasi tip de impozit reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea inspectiei fiscale si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării inspectiei fiscale, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.

In consecinta, atat Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu modificarile si completarile

ulterioare cat si Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, interzic reverificarea unui agent economic pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, cu exceptiile strict prevazute de alineatul 2 al art.19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, respectiv alin. (3) al art. 103 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezulta ca prin procesele verbale incheiate la datele de **09.10.2002, 26.11.2002, 11.12.2002, 09.01.2003, 11.09.2003, 07.10.2003, 14.11.2003, 12.12.2003** si prin rapoartele de inspectie fiscala din datele de **05.10.2004, 24.12.2004, 10.01.2005, 25.05.2005, 08.06.2005, 07.09.2005** si **05.10.2005**, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice au verificat taxa pe valoarea adaugata, verificari in baza carora, pentru perioada 01.08.2002 – 31.08.2005, societatea a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

Se retine ca in baza rapoartelor de inspectie fiscala mai sus mentionate, au fost emise deciziile de rambursare a taxei pe valoarea adaugata din 03.11.2004, 10.01.2005, 20.01.2005, 08.06.2005, 21.06.2005, 06.10.2005 si 14.10.2005.

Mai mult, din analiza proceselor verbale si rapoartelor de inspectie fiscala anterior precizate rezulta ca la stabilirea TVA de rambursat a fost avuta in vedere si TVA deductibila aferenta lucrarilor de reabilitare (iluminat public), efectuate in baza contractului si facturate R de catre SC L SA.

Astfel, la datele efectuarii primelor verificari, in ceea ce priveste TVA aferenta acestor operatiuni organele de inspectie fiscala nu au constatat deficiente.

In raportul de inspectie fiscala din 22.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala mentioneaza doar faptul ca pentru perioada 01.08.2002 – 31.08.2005 a fost intocmit un referat de reverificare in conditiile art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile pct. 102.4 lit. d din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, asa cum se precizeaza si in referatul de reverificare.

Desi au invocat prevederile Hotararii Guvernului nr. 1050/2004, conform carora *“datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:*

[...]

d) informatii obtinute în orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior”, organele de inspectie fiscala nu au precizat care sunt aceste informatii si nici daca reprezinta date suplimentare, necunoscute la data intocmirii proceselor verbale anterioare, care influenteaza sau modifica rezultatele acestora si care justifica reverificarea perioadei august 2002 – august 2005 in sensul prevazut de de lege.

Faptul ca, asa cum rezulta din referatul de reverificare a perioadei august 2002 – august 2005, aceasta s-a realizat urmare constatarii unor deficiente privind modul de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta lucrarilor de reabilitare a sistemului de iluminat public al Municipiului, consemnata in facturi fiscale emise de SC L SRL– Sucursala in baza contractului de delegare a serviciului de iluminat public, in care R are calitatea de mandatar, nu poate fi considerat element nou, necunoscut organelor de inspectie fiscala cu prilejul primelor verificari astfel incat sa se justifice reverificarea aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, intrucat la data primelor verificari ale perioadei august 2002 – august 2005, facturile in cauza erau inregistrate in evidentele contabile ale societatii, acestea fiind emise in baza contractului.

Intrucat din referatul de reverificare a perioadei august 2002 – august 2005 rezulta ca aceasta s-a efectuat in baza prevederilor art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, coroborat cu pct. 102.4 lit. d din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, mai sus mentionate, prin adresa, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala sa precizeze care sunt informatiile care au influentat sau modificat rezultatele verificarilor anterioare si care justifica reverificarea perioadei mai sus mentionata, in sensul prevazut de art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata.

Urmare acestor solicitari, prin adresa, Directia generala a finantelor publice comunica faptul ca “la baza deciziei de reverificare a perioadei august 2002 – august 2005 au stat urmatoarele documente, care fiind din perioade anterioare, nu au fost prezentate echipelor de inspectie si implicit nu au fost avute in vedere la efectuarea verificarilor:

- actul additional la contractul incheiat intre Primaria si SC L SRL, prin care R a fost inclusa in contract ca mandatar;
- protocolul incheiat intre Primaria si R , in baza caruia unitatea verificata a preluat evidenta facturilor emise de SC L SRL catre primarie si obligatia platii acestora functie de finantarea asigurata de la bugetul local;
- centralizatorul facturilor de reabilitare a sistemului de iluminat public emise de SC L SRL catre Primaria in perioada 05.03.2001 – 04.07.2002 (anterior perioadei verificate), evidentiata in contul 803, in afara bilantului pana la luna decembrie 2002”.

De asemenea, se retine ca prin adresa Directia generala a finantelor publice precizeaza faptul ca in niciunul din actele de control anterioare nu se fac referiri la documentele mai sus mentionate, acestea fiind analizate prin raportul de inspectie fiscala din 23.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 23.05.2006, contestata.

Referitor la sustinerile organelor de inspectie fiscala, anterior mentionate, se retine ca documentele precizate, respectiv actul additional, protocolul si centralizatorul facturilor de reabilitare a sistemului de iluminat public emise de SC L SRL catre Primaria in perioada 05.03.2001 – 04.07.2002, erau emise la datele efectuarii primelor verificari prin procesele verbale incheiate la datele de **09.10.2002, 26.11.2002, 11.12.2002, 09.01.2003, 11.09.2003, 07.10.2003, 14.11.2003, 12.12.2003** si rapoartele de inspectie fiscala din datele de **05.10.2004, 24.12.2004, 10.01.2005, 25.05.2005, 08.06.2005, 07.09.2005** si de **05.10.2005**.

Mai mult, asa cum rezulta din actele de inspectie fiscala mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala fac referire la protocol, in sensul constatarii faptului ca “administrarea serviciilor publice preluate in baza protocolului incheiat cu Primaria (intretinere ceasuri, iluminat public, apa, canalizarea domeniului public, energia electrica a domeniului public, ecarisaj, etc.) reprezinta obiectul principal de activitate al R.

Astfel, la data efectuării primelor verificări organele de inspecție fiscală au avut în vedere acest document și au făcut referire la acesta în cuprinsul actelor de inspecție fiscală întocmite în perioada august 2002 – august 2005.

În ceea ce privește adresa Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție, prin care această instituție solicită “actul de control întocmit în anul 2005” de către reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice la R, se reține:

Urmare acestei solicitări, prin adresa, Direcția generală a finanțelor publice a transmis Direcției Naționale Anticorupție un exemplar al actului de inspecție fiscală încheiat la R, respectiv raportul de inspecție fiscală din 23.05.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 23.05.2006, contestată.

De asemenea, prin adresa mai sus menționată, Direcția generală a finanțelor publice a precizat că prin adresa Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial a comunicat Consiliului Local faptul că **raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 22.05.2006 de către Direcția generală a finanțelor publice la R nu a fost avut în vedere la adoptarea soluției dispuse în cauza întrucât nu a avut legătura cu obiectul sesizării.**

Mai mult, aceasta rezultă și din rezoluțiile Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul teritorial, transmise de către această instituție urmare adreselor Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că adresa Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție nu a reprezentat element nou în sensul art. 10 alin. (1) lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 886/1999 și pct. 102.4 lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004.

În sensul celor de mai sus este și soluția adoptată de membrii Comisiei de proceduri fiscale conform pct. 3 din procesul verbal întocmit la data de 5 noiembrie 2007. Astfel, prin acest proces verbal, referitor la art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.

105 alin. (3) coroborat cu art. 213 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

“In situatia contestatiilor formulate impotriva actelor de inspectie fiscala prin care a fost reverificata aceeaasi perioada si acelasi tip de obligatie fiscala si pentru care s-a constatat ca nu au existat date suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuarii verificarii anterioare potrivit art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, se vor mentine obligatiile fiscale stabilite prin actele de inspectie anterioare”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta care sunt datele suplimentare, necunoscute la data incheierii proceselor verbale de control si a rapoartelor de inspectie fiscala anterioare care influenteaza sau modifica rezultatele acestora, precum si faptul ca din raportul de inspectie fiscala din 22.05.2006 si din anexele la acesta nu se poate determina taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei reverificate, respectiv 01.08.2002 – 31.08.2005 si perioadei nereverificate, respectiv septembrie 2005 – februarie 2006, precum si majorarile de intarziere aferente, acestea fiind calculate cumulat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.08.2002 – 28.02.2006, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere din 23.05.2006, referitoare la taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate pana la data de 14.04.2006, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie.

B) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva deciziei din 22.12.2006 referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale:

Referitor la majorarile de intarziere, se retine ca aceste accesorii sunt aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita prin decizia de impunere din 23.05.2006.

Avand in vedere ca pentru taxa pe valoarea adaugata , asa cum s-a retinut la pct. A. 2) din prezenta decizie, s-a desfiintat decizia de impunere din 23.05.2006, iar stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, se va desfiinta Decizia de calcul accesorii din 22.12.2006 si pentru suma cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principalem".

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de organele fiscale.

Totodata, la reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere faptul ca majorarile de intarziere aplicate pentru neplata debitului au fost calculate asupra perioadei 28.02.2006 - 14.04.2006 prin doua titluri de creanta diferite, respectiv prin Decizia de impunere din 23.05.2006 si prin Decizia de calcul accesorii din 22.12.2006, precum si faptul ca societatea nu trebuia sa inscrie diferenta de taxa pe valoarea adaugata in decontul de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu completarile si modificarile ulterioare, art. 10 din Hotarerea Guvernului nr. 886/1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, pct. 102.4 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art. 103 alin. (3), art. 179 si art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1) Desfiintarea deciziei de impunere din 23.05.2006 referitoare la suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente , urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

2) Desfiintarea deciziei din 22.12.2006 referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere din 23.05.2006, pentru suma reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.