



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.36/30.03.2006
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr...../.....03.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....03.2006, cu privire la contestația formulată prin împuternicit - Cabinet avocatură IONESCU IOANA, de S.C. CONSTANTA S.R.L., unitate cu sediul în Constanța, Piața, nr.....

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, documente emise de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Suma atacată are valoarea totală de lei, cu următoarea componență:

- lei - taxă pe valoarea adăugată, din care :
 - lei - respinsă la rambursare;
 - lei - rămasă de plată efectiv;
- lei - dobânzi întârziere TVA;
- lei - majorări întârziere TVA.

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederilor art.176 lit.e) din O.G. nr.92/23.12.2003 republicată în M.O. nr.86/26.09.2005 privind Codul de procedură fiscală.

Dosarul cauzei conține Împuternicirea avocațială nr..... seria/06.03.2006 (original), prin care petenta a împuternicit pe av.IONESCU IOANA să redacteze, să semneze și să susțină contestația împotriva Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 emisă pentru S.C. CONSTANTA S.R.L.

Referitor la termen, se constată că aceasta a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din același act normativ. Astfel, transmisă cu adresa nr...../06.02.2006, Decizia nr...../03.02.2006 a fost atacată, iar contestație formulată în acest sens a fost

înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal sub nr...../06.03.2006.

În speță, sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.176 și 179(1)lit.a) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze cauza și să pronunțe soluția legală.

I.Prin adresa înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../06.03.2006, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....03.2006, S.C. CONSTANTA S.R.L. prin împuternicit avocațial, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 prin care organul fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a respins la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și a stabilit suplimentar un debit total de lei (..... lei - TVA, lei - dobânzi întârziere TVA, lei - majorări întârziere TVA).

În susținerea contestației sale, petenta invocă următoarele motive:

-înființată în baza Legii nr.31/1990, a Legii nr.69/1991 privind administrația publică locală, având ca asociat unic Consiliul Local Constanța, S.C. CONSTANTA S.R.L. este unitate plătitoare de taxă pe valoarea adăugată din data de 01.07.2003;

-prin H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 s-a aprobat delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța, precum și sistemul de iluminat public, către S.C. CONSTANTA S.R.L.;

-societatea obține venituri aferente acestei gestiuni delegate (Contract de închiriere nr...../31.05.2002, înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr...../31.05.2002, are ca obiect acordarea unui drept de folosință Consiliului Local Constanța asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat, iar potrivit Convenției încheiate cu Primăria Municipiului Constanța, au fost efectuate prestări servicii legate de gestiunea delegată a străzilor, aleilor și parcajelor, sistemul de semaforizare și sistemul de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța;

-în vederea obținerii acestor venituri, societatea susține că înregistrează cheltuieli acoperite prin alocarea unor sume din bugetul Municipiului Constanța prin majorarea capitalului social;

-potrivit Decontului TVA aferent lunii noiembrie 2005, înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../16.12.2005, a fost solicitată rambursarea sumei negative reprezentând taxă pe valoarea adăugată de lei;

-verificarea efectuată în acest sens de organele fiscale și finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală din 03.02.2006, a stabilit că preluarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor în baza Convenției nr...../25.03.2004 s-a realizat cu respectarea dispozițiilor O.G. nr.71/2002;

-precizând că în mod eronat organul fiscal a constatat că:

-nu au fost respectate prevederile art.39 alin.1 și 4 din O.G. nr.71/2002, precum și prevederile art.145(3) din Codul fiscal;

-cheltuielile înregistrate pentru obținerea veniturilor sunt de altă natură și nu se referă la investițiile efectuate, iar

-prin valoarea chiriei facturate Consiliului Local nu au fost recuperate cheltuielile efectuate,

contestatara solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../03.02.2006.

În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de lei, stabilirea unei sume suplimentare de plată în valoare de lei, a dobânzilor de întârziere (..... lei) și penalităților aferente (..... lei), prin Decizia de impunere nr...../03.02.2006, petenta susține că acestea sunt măsuri nelegale pe care organul fiscal le justifică prin invocarea dispozițiilor art.11(1) din Codul fiscal și aplicarea prevederilor art.137(3) lit.e) și art.129(5) din Codul fiscal.

În temeiul prevederilor art.91(1) și a art.106 din Codul de procedură fiscală, petenta susține că Decizia de impunere atacată este nelegală deoarece aceasta stabilește obligații fiscale suplimentare, altele decât cele calculate prin Raportul de inspecție pe baza căruia a fost emisă.

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală, se respinge acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de lei și se acordă drept de deducere pentru TVA în sumă de lei. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, organul de control fiscal a stabilit că aceasta are valoarea de lei, petenta aflându-se în situația "de plată" privind TVA în sumă de lei(..... lei - lei).

Cu toate că prin Raportul de inspecție sunt stabilite cele prezentate anterior, contestatara precizează că organul fiscal face o confuzie între TVA deductibil, de rambursat și de plată, iar prin decizia de impunere suma stabilită reprezentând taxa pe valoarea adăugată este în sumă de lei.

Petenta susține că în nici un caz nu se poate considera că taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere de către organul de

control poate fi stabilită ca obligație de plată, cu atât mai mult cu cât aceasta reprezintă diferența între TVA colectată și cea deductibilă.

Petenta invocă nulitatea absolută a Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 atacată, motivat de faptul că aceasta nu conține elementele obligatorii ale unui act administrativ fiscal prevăzute la art.42(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv nu este completată rubrica privind adresa organului emitent și localitatea, dar nici organul fiscal la care se poate depune contestația.

Pe fond, contestatara precizează în contestația formulată că are dreptul să beneficieze de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, deoarece îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din Codul fiscal și solicită admiterea contestației, anularea Deciziei atacate în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere în sumă de lei și implicit acordarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitate.

Prin respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de lei, petenta susține că organul fiscal a dovedit incoerență și a acordat un tratament diferit în situații identice. Acest lucru deoarece în aceleași condiții de fapt și de drept, în perioada mai - decembrie 2002, în anul 2003 și în perioada ianuarie - martie 2004, societății i-a fost recunoscut dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor realizate cu gestiunea delegată.

Contestatara invocă prevederile Legii nr.7/2004 privind Codul de conduită etică a funcționarilor publici, potrivit cărora un principiu fundamental în conduita funcționarilor publici o reprezintă egalitatea în tratament în fața autorităților și instituțiilor publice, respectiv aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare și susține că prin tratamentul fiscal aplicat, a fost încălcat acest principiu.

Precizând că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145(3) din Codul fiscal pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv :

-este persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată;

-realizează operațiuni supuse TVA în baza gestiunii delegate, activitate pentru care înregistrează cheltuieli pe bază de facturi;

-taxa pe valoarea adăugată este aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni

taxabile sau aferentă investițiilor proprii finanțate din bugetele locale folosite pentru realizarea de operațiuni taxabile,

contestatara menționează că sursa realizării cheltuielilor constituie sumele acordate de la bugetul local, sub forma majorării de capital, iar toate cheltuielile aferente gestiunii delegate sunt efectuate cu respectarea prevederilor art.8 (2) din Legea nr.326/2001, gestiunea delegată fiind acordată conform acestui act normativ.

S.C. CONSTANTA S.R.L. precizează că referitor la convenția încheiată cu Primăria Constanța și Contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța, organul fiscal a apreciat că nu corespunde situației de fapt și de drept. Aceste documente nu sunt contracte de acordare a gestiunii delegate ci contracte pe baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

Se contestă măsura organului fiscal de a nu lua în considerare veniturile obținute de către societate de la Primăria Municipiului Constanța, pe considerentul că acestea ar fi mult mai mici decât cheltuielile efectuate pentru obținerea acestora, precum și înțelegerea greșită a situației de fapt și de drept de către organul fiscal.

Se susține în contestație că veniturile sunt obținute din activitatea de prestări servicii care constă în administrarea, pe baza gestiunii delegate, a sistemului public de iluminat, a tramei stradale, a trotuarelor, aleilor, a parcurilor, sistemul de semaforizare și indicatoare rutiere, iar cu ocazia facturării serviciilor prestate, nu pot fi facturate și cheltuielile cu investițiile, deoarece acestea sunt finanțate potrivit art.8(2) din Legea nr.326/2001.

În opinia petentei, în temeiul bazei legale mai sus invocate, finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de gospodărie Comunală, se poate asigura atât prin încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (în cazul în speță prin încasarea de la Consiliul Local și de Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate cu aceste instituții), cât și prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul Local, potrivit art.12(3), lit.e) din Legea nr.326/2001.

Menționând că în situația unei astfel de finanțări permise de lege, modalitatea de justificare a operațiunii este reglementată prin dispoziții legale speciale, contestatara susține că nu poate fi emisă factură fiscală, deoarece în situația în care sumele primite ca investiții prin majorarea capitalului social ar

fi refacturate, ar însemna să se încaseze o sumă dublă, atât prin majorare de capital, cât și prin refacturarea ulterioară.

Contestatară precizează că relația desfășurată de S.C. CONSTANTA S.R.L. cu Consiliul Local și Primăria Municipiului Constanța, are un caracter comercial și un scop economic întrucât prin cheltuielile efectuate și recuperate integral din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public, în baza contractelor încheiate cu aceste instituții.

Precizând că speței nu îi sunt aplicabile prevederile art.137(3), lit.e) și art.129(5) din Codul fiscal, ci dispozițiile art.145(13) din același act normativ, contestatară menționează că organul fiscal recunoaște că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate și a serviciilor prestate.

Finalul contestației conține solicitarea ca în temeiul art.185 din Codul de procedură fiscală, să fie admisă contestația, cu consecința desființării în totalitate ca nelegale a actelor atacate, precum și acordarea dreptului de rambursare pentru TVA în sumă de lei.

II.În vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative în valoare de lei din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Constanța sub nr...../16.12.2005, organele cu competența de control fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal, au efectuat verificarea operațiunilor desfășurate de societate în luna noiembrie 2005, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală din data de 03.02.2006.

Urmare controlului, s-a constatat că societatea a înregistrat în perioada supusă controlului (luna noiembrie 2005), taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei, dar a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în valoare totală de lei (..... lei + lei), aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare, fântâni).

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia orice persoană impozabilă **are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile,** ori în cazul în speță a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru achiziții de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli, prestații care însă nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii.

1. Astfel, prin Convenția nr...../25.03.2004 completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, Primăria Municipiului

Constanța delegă către S.C. CONSTANTA S.R.L. gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemul de indicatoare rutiere și sistemul de semaforizare, aflate în patrimoniul municipiului Constanța, iar potrivit Protocolului adițional nr...../2005 prețul prestației pentru anul 2005 se stabilește la nivelul lei.

În baza acestor prevederi contractuale, S.C. CONSTANTA S.R.L. a emis către Primăria Municipiului Constanța factura fiscală reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare. Factura fiscală CT nr..... din 21.11.2005 are anexată fundamentarea cheltuielilor generate de această activitate, dar organul fiscal stabilește că acestea se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de petentă pentru activitatea administrativă și nu sunt cuprinse cheltuielile pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

2. Prin Contractul nr...../22.02.2001 și Contractul/22.02.2001, Consiliul Local al municipiului Constanța delegă serviciul de iluminat public unor societăți comerciale, iar prin contractele de cesiune nr...../12.12.2001, respectiv/12.12.2001, Consiliul Local Constanța cedează drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare menționate, către S.C. CONSTANTA S.R.L., cu excepția energiei electrice care rămâne în sarcina Consiliului Local.

Prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002, S.C. CONSTANTA S.R.L. acordă Consiliului Local Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public.

Analizând facturile de achiziții pentru activitatea "*Drumuri publice*" dar și pentru activitatea "*Sistem iluminat public*", înregistrate în jurnalul de cumpărări în luna noiembrie 2005, **organul de control fiscal a stabilit că** fiind înregistrate în conturile de imobilizări (cont 231), facturile în sumă totală de lei (..... lei + lei) sunt aferente achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare, fântâni), iar **taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local al municipiului Constanța pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public, sistemului de indicatoare rutiere, sistemului de semafoare etc., nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute la art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

Speța a fost încadrată de organul de control fiscal la art.11 din Codul fiscal, deoarece a constatat că tranzacțiile între S.C. CONSTANTA S.R.L. și Consiliul Local Municipal Constanța sunt

tranzacții între persoane afiliate, iar petenta a subdimensionat prețul/tariful tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic - Consiliul Local Municipal Constanța și a înregistrat pierdere contabilă.

Deoarece prețul stabilit pentru tranzacțiile între persoane afiliate are în vedere doar componenta de cheltuieli administrative proprii ale S.C. CONSTANTA S.R.L. și nu valoarea integrală a costurilor de producție și de exploatare pentru realizarea celor două categorii de servicii publice administrative, în timpul controlului s-a considerat că situației de fapt îi sunt aplicabile și prevederile art.137(3) lit.e) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată "sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia".

De asemenea, natura operațiunilor efectuate de S.C. CONSTANTA S.R.L. pentru clientul Consiliul Local Municipal Constanța, a fost încadrată de organul de control fiscal și în prevederile art.129(5) din Codul fiscal, potrivit căruia "Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii". În această situație, S.A. CONSTANTA S.R.L. este considerat din punctul de vedere al TVA un cumpărător revânzător, potrivit pct.8 (3) din H.G. nr.44/2004, care are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu, dar în contul C.L.M. Constanța și are obligația să factureze serviciile către cumpărătorul C.L.M. Constanța la o valoare care nu poate fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate.

Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 03.02.2006, cuprinde situația privind taxa pe valoarea adăugată recalculată în timpul inspecției fiscale, astfel:

- lei - taxă pe valoarea adăugată colectată;
- lei - taxă pe valoarea adăugată deductibilă;
- lei - taxă pe valoarea adăugată de plată.

În baza Raportului de inspecție fiscală din 03.02.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis actul atacat, respectiv **Decizia de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală. Potrivit acestui document, a fost respinsă integral taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în cuantum de lei, au fost stabilite obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată efectiv datorată bugetului general consolidat în cuantum de lei, au fost stabilite accesorii, astfel :**

-..... lei - majorări întârziere TVA;

-..... lei - dobânzi întârziere TVA.

Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr....., documente încheiate la sediul S.C. CONSTANTA S.R.L. la data de 03.02.2006, au fost transmise petentei de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța cu adresa nr..... din 06.02.2006 (existentă la dosarul contestației).

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control fiscal, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă :

-1) Decizia de impunere nr...../03.02.2006 atacată, privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost emisă cu respectarea condițiilor prevăzute de actele normative privind conținutul actului administrativ fiscal,

-2) măsura privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării TVA în sumă de lei prin Decizia de impunere nr...../03.02.2006, este întemeiată legal.

În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../16.12.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferente lunii noiembrie 2005 în sumă de lei, rezultat din evidența sa ca diferență între taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în cuantum de lei.

În baza acestei solicitări, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța au efectuat o verificare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție din data de 03.02.2006. Potrivit acestui document, s-a constatat că societatea nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, motiv pentru care cererea privind rambursarea soldului sumei negative TVA în sumă de lei, a fost respinsă.

În baza Raportului de inspecție fiscală din 03.02.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis Decizia de impunere nr...../03.02.2006 pe care S.C. CONSTANTA S.R.L. a atacat-o solicitând anularea, motivat de faptul că "[...] în cuprinsul Deciziei de impunere nu există nici o dată de identificare a organului fiscal emitent", respectiv nu este indicată adresa și localitatea organului emitent, ceea ce conduce

la nerespectarea dispozițiilor legale privind obligativitatea indicării în actul administrativ fiscal în speță a organului fiscal la care se poate depune contestația.

Se solicită de asemenea admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 motivat de faptul că au fost încălcate dispozițiile procedurale prevăzute la art.91(1) și art.106 din Codul de procedură fiscală, respectiv decizia de impunere nu poate cuprinde decât sumele din Raportul de inspecție fiscală. În aprecierea petentei, organul de inspecție fiscală a făcut o confuzie între ceea ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, de rambursat sau de plată.

Cât privește fondul contestației, referitor la legalitatea respingerii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, petenta contestă măsura organelor de inspecție fiscală, care au stabilit în temeiul art.11(1) și art.145(3) din Codul fiscal, că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea drumurilor, construcția de fântâni arteziene și întreținerea și repararea sistemului de iluminat stradal, acestea fiind considerate plăți efectuate în numele Consiliului Local Municipal Constanța, iar cheltuielile în cauză nu sunt recuperate la valoarea efectuată de către S.C. CONSTANTA S.R.L.

În drept, referitor la conținutul deciziei de impunere, la art.43(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, (act republicat M.O. nr.863/26.09.2005 și aplicabil perioadei în cauză), se precizează :

"Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a)denumirea organului fiscal emitent;

b)data la care a fost emis și data la care își produce efectele;

c)datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

[...]

i)posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația [...]".

Condițiile în care se declară nulitatea actului administrativ fiscal sunt prevăzute la art.46 din același act normativ, respectiv :

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal [...]. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

În speță, se reține că Decizia de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost emisă de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal. Denumirea organului fiscal emitent rezultă din antetul actului atacat, iar faptul că organul emitent se află în cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța reiese din amprenta ștampilei aplicate pe acest document.

Cu toate acestea, având în vedere că petenta solicită cu prioritate prin contestația care face obiectul prezentei analize, să se constate nulitatea actului atacat deoarece nu sunt respectate condițiilor imperative privind conținutul actului administrativ fiscal atacat, în sensul că nu este completată în totalitate antetul deciziei (lipsește mențiunea privind localitatea, iar legat de acest lucru, implicit nu rezultă cu claritate care este organul fiscal la care se poate depune contestația),

organul de soluționare constată că Decizia nr...../03.02.2006 nu respectă în totalitate modelul și conținutul formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*" prevăzut la Anexa nr.1 a Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1378/19.09.2005 pentru aprobarea acestui formular.

Emisă în temeiul actului normativ anterior prezentat, deciziei atacate îi lipsesc următoarele elemente:

-a) referitoare la identificarea cu claritate a organului fiscal emitent, din antet lipsește sigla privind Ministerul Finanțelor Publice și mențiunea - D.G.F.P. Constanța;

-b) referitor la datele de identificare ale contribuabilului, la pct.1 din Decizia nr...../03.02.2006 nu este indicat codul de identificare fiscală și județul în care se situează contribuabilul.

Organul de soluționare constată că la emiterea deciziei atacate, nu au fost respectate în totalitate instrucțiunile de completare a formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*". Anexa 2 din O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 prevede la pct.5, lit.a):

"*rubrica* Datele de identificare ale contribuabilului va cuprinde **toate** datele, în clar, fără abrevieri".

Deoarece identitatea organului emitent nu rezultă cu claritate din antetul actului atacat ci se subînțelege numai luând în considerare și amprenta ștampilei aplicată pe acest document, se va dispune desființarea Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare, organul fiscal având obligația întocmirii unei decizii care să respecte întocmai formularul prevăzut de O.M.F.P. nr.1378/10.09.2005 privind

aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale stabilite de inspecția fiscală".

Cât privește cel de-al doilea motiv pentru care contestatara solicită constatarea nulității Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, respectiv stabilirea la pct.2 Date privind creanța fiscală, subpunctul 2.1.1.Obigații fiscale suplimentare, poziția 1 TVA, a sumei de lei corespunzătoare unei baze impozabile în cuantum de lei,

organul de soluționare precizează următoarele :

Afirmația petentei că prin decizia atacată au fost stabilite alte obligații fiscale decât cele calculate prin Raportul de inspecție fiscală din 03.02.2006, nu poate fi luată în considerare și aprecia ca nulă decizia atacată, deoarece:

Organul fiscal stabilește în timpul verificării că societatea are evidențiată taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei, precum și taxă pe valoare adăugată deductibilă în cuantum de lei, dar nu sunt îndeplinite condițiile legale de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, situație care a determinat neaprobarea la rambursare a sumei solicitate în cuantum de lei.

Stabilind că doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei întrunește condițiile de deducere (..... lei - lei), organul fiscal precizează prin Raportul de inspecție fiscală că pentru perioada de raportare (luna noiembrie 2005), S.C. CONSTANTA S.R.L. se află în situația "de plată" pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei - lei).

Având în vedere că urmare aspectelor stabilite în timpul controlului, baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă s-a modificat, organul de control fiscal a emis în temeiul art.84(1) din Codul de procedură fiscală republicat în 2005, Decizia de impunere nr...../03.02.2006 în formatul prevăzut prin O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005.

Referitor la instrucțiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", anexa 2 din O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 prevede la pct.5, lit.b):

"rubrica Datele privind creanța fiscală se va completa pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar [...] ;taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, precum și taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată efectiv".

În condițiile în care s-a constatat că **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare are valoarea de lei, iar sumă de această natură datorată efectiv este în cuantum de lei** (..... lei TVA colectat - lei TVA cu drept de deducere), organul de soluționare constată că **suma de lei**

(..... lei + lei) este înscrisă corect la pct.2.1.1. privind obligațiile suplimentare din Decizia de impunere nr...../03.02.2006.

Având în vedere că Decizia de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, urmează a se desființa pentru lipsa unor elemente de identificare a organului fiscal emitent, dar și ale contribuabilului pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și căruia i-a fost respinsă integral cererea de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferent lunii noiembrie 2005, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța va proceda la emiterea unei noi decizii de impunere.

Măsura are ca temei legal prevederile art.186(3) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

Respectând prevederile O.M.F.P. nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul de soluționare a prezentat în decizia de față doar motivele care au condus la desființare.

Astfel, potrivit pct.12.6 din O.M.F.P. nr.519/27.09.2005 :

"În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Potrivit prevederilor aceluiași act normativ :

"pct.12.7 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

pct.12.8 Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.179(1) alin.a), art.180(1) și art.186(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

1. Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru S.C. CONSTANTA S.R.L., pentru suma totală de lei, din care :

- lei - taxă pe valoarea adăugată, din care :
 - lei - respinsă la rambursare;
 - lei - rămasă de plată efectiv;
- lei - dobânzi întârziere TVA;
- lei - majorări întârziere TVA.

S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal va emite o altă decizie ținând cont de precizările din considerentele prezentei decizii, respectiv motivele de fapt și de drept care au format convingerea în emiterea acestei soluții, iar toate rubricile Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală vor fi completate în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 pentru aprobarea acestui formular.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac așa cum prevede art.180(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, în conformitate cu prevederile art.188(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

D.D./ 5 ex.
28.03.2006