



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

DECIZIA nr.48/05.06.2006
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr..... și

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către reprezentantul legal al societății comerciale **CONSTANTA S.R.L.** prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../18.04.2006, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației înregistrată sub nr...../28.06.2005, suspendată prin Decizia nr.97/26.07.2005 până la finalizarea cercetărilor cu privire la săvârșirea infracțiunilor de fals, uz de fals și fals material în înscrisuri private.

În motivarea cererii, contestatară a depus Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța din data de 28 martie 2006 prin care s-a confirmat propunerea de a nu se începe urmărirea penală împotriva administratorului societății pentru săvârșirea faptelor susmenționate.

În temeiul dispozițiilor pct.10.6 din O.M.F.P. nr.519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin adresele nr..... din 28.04.2006 și 09.05.2006 s-a solicitat organului care a efectuat inspecția fiscală, respectiv S.A.F. - A.C.F. Constanța să precizeze dacă soluția organelor de cercetare penală a rămas definitivă și irevocabilă.

Din corespondența purtată cu această structură a rezultat că împotriva rezoluției procurorului nu a fost exercitată calea de atac prevăzută de Codul de procedură penală.

Constatându-se că în speță sunt întrunite condițiile privind reluarea procedurii administrative prevăzute la art.184 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

Obiectul contestației îl reprezintă debitele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..... întocmită în data de 08.06.2005, în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 06.06.2005, în cuantum total de lei, constând în :

- lei - T.V.A.;
- lei - majorări de întârziere;
- lei - dobânzi;
- lei - penalități de întârziere;

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr..... din 23.06.2005, societatea CONSTANTA prin reprezentantul său legal, a formulat contestație împotriva debitelor constând în T.V.A. și accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere nr...../08.06.2005, solicitând anularea parțială a acestora pentru următoarele considerente:

1. La stabilirea obligațiilor fiscale organul de control a încălcat principiul fundamental al neretroactivității legii prevăzut de art.15 alin.2 din Constituția României, care prevede că "Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale, mai favorabile" precum și ale art.1 Cod Civil, conform cărora "Legea dispune numai pentru viitor; ea nu are putere retroactivă", deoarece a invocat prevederile O.G. nr.92/2003 republicată, art.102 alin.(3) și a aplicat în mod retroactiv acest text de lege asupra perioadei anterioare, 20.10.1999-31.12.2001.

În opinia sa, această perioadă, sub aspectul reverificării, este supusă reglementărilor legale în vigoare la data respectivă, respectiv art.19 alin.(2) din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal și nu intră sub incidența O.G. nr.92/2003, în vigoare începând cu data de 01.01.2004.

Petenta susține că, față de prevederile art.19 alin.(2) din O.G. nr.70/1997, în vigoare în perioada 20.10.1999-31.12.2001, Decizia nr...../10.05.2005 emisă de directorul executiv al D.G.F.P. Constanța privind reverificarea acestei perioade s-a emis cu încălcarea acestora în ceea ce privește 2 aspecte, respectiv:

- nu sunt întrunite nici una din condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) lit.a),b),c) și d) din H.G. nr.886/1999 de aprobare a instrucțiunilor de aplicare a prevederilor O.G. nr.70/1997;

- organul de control a indicat ca temei legal al reverificării un act normativ neaplicabil acestei perioade, respectiv O.G. nr.92/2003 republicată, art.102 alin.(3) care nu

retroactivează pentru aceasta, constatările efectuate fiind astfel lipsite de temei legal.

Contestatară mai afirmă că decizia de reverificare nu i-a fost prezentată iar organul de control nu a făcut cunoscut la începerea controlului nici unul din motivele de reverificare prevăzute la art.19 alin.2 din O.G. nr.70/1997, încălcându-se astfel și sub acest aspect procedura referitoare la efectuarea controlului.

2. Petenta susține că perioada în speță a fost verificată de organul de control prin procesul verbal din data de 06.02.2002 prin care a fost soluționată cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii fiscale nr...../28.12.2001 emisă de către societatea R..... S.A., la baza admiterii cererii de rambursare stând verificarea act cu act și operațiune cu operațiune precum și verificarea încrucișată efectuată la prestatorul de servicii care a emis factura.

Cu această ocazie, s-a constatat că toate operațiunile au fost legale și reale, neexistând nereguli, fapt ce a condus la admiterea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

În această situație, contestatară apreciază că invocarea art.17 și 18 din O.U.G. nr.17/2001 nu mai are nici o relevanță în raport cu caracterul nelegal al reverificării.

3. Petenta mai invocă faptul că, pe lângă încălcarea dispozițiilor legale, cu ocazia reverificării organul de control a consemnat în mod cu totul eronat și nefondat că "operațiunile care au stat la baza facturii menționate nu sunt reale".

În acest sens, afirmă că lucrările agricole facturate s-au efectuat în baza Contractului nr...../01.09.2001 și au condus la realizarea unei producții în anul 2002 în valoare totală de lei.

Deoarece în forma inițială a contractului nu s-a prevăzut partea contractuală care trebuia să asigure motorina necesară efectuării lucrărilor, părțile au convenit să insereze această clauză la art.9 din contract, în sensul asigurării acesteia de către beneficiarul lucrărilor, în speță S.C. CONSTANTA S.R.L., încheindu-se în acest sens un alt contract dar cu același număr și aceeași dată.

Ambele exemplare de contracte au fost arhivate împreună iar dosarul conținând toate contractele încheiate, inclusiv cel cu nr...../2001 cuprinzând clauza de la art.9 privind asigurarea motorinei de către beneficiar, a fost prezentat organelor de control cu ocazia verificării din data de 06.02.2002, nefiind constatate nereguli.

Contestatară este de părere că susținerea ulterioară a organului de control care a efectuat reverificarea precum că, la raportul de inspecție fiscală întocmit la S.C. R..... S.A. a fost

anexat doar exemplarul din contractul nr...../2001 care nu conținea clauza inserată la art.9, este lipsită de relevanță, deoarece ambele contracte au fost prezentate atât la controlul din data de 06.02.2002 cât și cu ocazia reverificării.

În aceste condiții, contestatara apreciază că invocarea de către organul de reverificare a art.1175 Cod civil nu are nici o susținere și nu poate fi aplicată.

4. Petenta mai susține că efectuarea și decontarea lucrărilor agricole a fost reală, iar prin deducerea taxei pe valoarea adăugată și rambursarea acesteia nu s-a prejudiciat bugetul de stat întrucât societatea prestatoare, R..... S.A. a colectat și virat această taxă la buget.

Totodată, consideră că, odată cu anularea deductibilității taxei pe valoarea adăugată la beneficiarul lucrărilor, organul de control trebuia să dispună restituirea taxei colectată și virată de prestatorul serviciilor agricole, deoarece ambele sume decurg din executarea aceluiași contract; neprocedând în acest mod, organul de reverificare a creat un prejudiciu în dauna sa și o îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat în dauna societății R..... S.A.

Pentru motivele expuse, petenta solicită admiterea contestației și anularea debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr...../08.06.2005

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 06.06.2005 a fost întocmit de către organele S.A.F. - A.C.F. Constanța în vederea soluționării adresei nr...../08.10.2003 emisă de D.G.F.P. Constanța - Compartimentul de Relații Publice și a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a obligațiilor datorate de către societate bugetului general consolidat.

În ceea ce privește verificarea taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție au menționat faptul că, în raportul de inspecție fiscală întocmit în data de 07.04.2005 la societatea R..... S.A. de către reprezentanții S.A.F. - A.C.F. Constanța, la capitolul "Alte constatări" s-a constatat că această societate a efectuat lucrări agricole (arat, tăvălugit) pentru societatea A..... S.A. (actualmente CONSTANTA), în baza contractului de prestări servicii nr...../01.09.2001 și a procesului verbal de recepție și devizului de lucrări nr.../30.11.2001, pentru care a emis factura fiscală nr...../28.12.2001 în valoare de lei, din care T.V.A. în sumă de lei.

În urma verificării acestei operațiuni, în același raport s-a consemnat că, *"în evidența contabilă a S.C. R..... S.A. pentru perioada septembrie - noiembrie 2001 în care a efectuat lucrări*

agricole, nu s-au înregistrat consumuri de combustibili pentru utilajele agricole și cheltuieli cu forța de muncă specializată în realizarea lucrărilor agricole”.

Având în vedere aceste constatări efectuate cu ocazia controlului la societatea prestatoare, precum și faptul că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr...../20.12.2001 a făcut obiectul cererii de rambursare T.V.A. pentru perioada 20.10.1999-31.12.2001, soluționată prin procesul verbal din data de 06.02.2002, în temeiul prevederilor art.102 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, s-a procedat la reverificarea realității și autenticității operațiunilor efectuate, în baza Deciziei nr..../10.05.2005 emisă de directorul executiv al D.G.F.P. Constanța, înregistrată la S.A.F. - A.C.F. sub nr...../10.05.2005.

Cu această ocazie s-a constatat că societatea CONSTANTIA (fostă A..... S.A.), parte contractantă în contractul de prestări servicii nr...../01.09.2001 a prezentat organului de control un exemplar în copie de pe acest contract, care însă prezintă diferențe față de exemplarul atașat raportului de inspecție fiscală întocmit la S.C. R..... S.A. Constanța, în sensul că art.9 din contract nu este identic în exemplarele celor două părți contractante.

Acest fapt a determinat organele de inspecție să concluzioneze că :

"existența concomitentă la cele două părți, respectiv la S.C. R..... S.A. și la A..... S.A. a două contracte:

- unul public, denumit și contract simulat prin care se creează o anumită aparență juridică ce nu corespunde realității;*
- unul secret, denumit contraînscriș, care corespunde voinței reale a părților,*

a creat o aparență deosebită față de situația reală, fapt ce a condus la rambursarea în contul S.C. A..... S.A. Constanța a sumei de lei reprezentând T.V.A. aferentă facturii nr...../26.12.2001. Soluția este consacrată în partea a doua a art.1175 din Codul Civil, în sensul că actul secret nu poate avea nici un efect în contra altor persoane, în afară de părți”.

În consecință, organele de inspecție au stabilit că suma de lei reprezintă T.V.A. rambursat necuvenit, ca urmare a faptului că din documentele prezentate de A..... (actualmente CONSTANTIA), precum și din constatările menționate în raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 07.04.2005 la R..... S.A. a rezultat faptul că operațiunile care au stat la baza emiterii facturii menționate nu sunt reale, nerespectându-se prevederile art.18 lit.a) din O.U.G. nr.17/2000 referitor la dreptul de deducere a taxei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate *"destinate realizării de operațiuni supuse taxei conform art.17”* din același act normativ.

Aferent T.V.A. stabilită suplimentar la control în sumă de lei s-au calculat obligații de plată accesorii de la data rambursării efective a taxei, respectiv de la data de 12.02.2002, constând în majorări de întârziere în sumă de lei, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în cuantum de lei.

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

Speța supusă soluționării este dacă societatea CONSTANTA S.R.L. a beneficiat de rambursarea legală a T.V.A. în cuantum de lei aferentă prestării unor lucrări agricole, considerate a fi nereale de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare controlului efectuat de organele de inspecție din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța la societatea R..... S.A. din Constanța s-a constatat că aceasta a facturat în data de 28.12.2001 societății A..... S.A. (în prezent CONSTANTA S.R.L.) lucrări agricole (arat, tăvălugit) în valoare de lei, din care T.V.A. lei, fără a înregistra în evidența contabilă consumuri de combustibili pentru utilajele agricole și cheltuieli cu forța de muncă specializată.

În baza acestei constatări și având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii în speță a făcut obiectul cererii de rambursare T.V.A. a societății CONSTANTA, soluționată prin Procesul verbal din data de 06.02.2002, organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea realității și autenticității acestei operațiuni la societatea CONSTANTA, în baza Deciziei directorului executiv al D.G.F.P. Constanța, nr...../10.05.2005.

Cu această ocazie, s-a constatat că societatea CONSTANTA a prezentat organelor de control un exemplar al contractului de prestări servicii încheiat cu societatea R..... S.A., care prezenta diferențe față de cel atașat raportului de inspecție la această societate, în sensul că la art.9 din contract era inclusă clauza cu privire la asigurarea de către beneficiar a combustibilului necesar executării lucrărilor agricole, clauză care lipsea din exemplarul aflat la prestator.

Urmare acestei constatări s-a considerat că operațiunile ce au făcut obiectul contractului de prestări servicii agricole nu sunt reale, situație în care s-a stabilit că societatea CONSTANTA nu are drept de deducere a T.V.A. invocându-se nerespectarea prevederilor art. 18 lit.a) din O.U.G. nr.17/2000 referitoare la

dreptul de deducere a taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni supuse taxei, conform art.17 din același act normativ.

Întrucât în anul 2002 societatea a beneficiat de rambursarea acestei taxe, organele de inspecție au considerat că această rambursare este necuvenită, motiv pentru care au stabilit că societatea datorează bugetului de stat T.V.A. în sumă de lei .

Aferent acestui debit s-au calculat obligații accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de lei, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în cuantum de lei, calculate de la data rambursării efective a taxei pe valoarea adăugată, respectiv de la data de 12.02.2002.

Totodată, cu adresa nr...../11.05.2005, înregistrată la Parchetul de pe lângă Judecătoria Constanța sub nr...../P/2005, S.A.F. - A.C.F. Constanța a solicitat începerea urmăririi penale față de IONESCU ION, administrator al societăților R..... și A..... (în prezent CONSTANTA) pentru săvârșirea infracțiunilor de fals, uz de fals, fals material în înscrisuri private.

Prin rezoluția din 28 martie 2006 pronunțată în dosarul nr...../P/2005, Parchetul de pe lângă Tribunalul Constanța a confirmat propunerea de a nu se începe urmărirea penală față de administratorul societății - IONESCU ION pentru infracțiunea de înșelăciune prevăzută de art.215 C.p. deoarece s-a constatat că fapta nu există.

În drept, la art.18 din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează:

" Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;"

La art. 17 sunt prevăzute operațiunile pentru care se aplică taxa pe valoarea adăugată, respectiv: **operațiunile privind livrările de bunuri mobile** și transferul proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, prestările de servicii, precum și importul de bunuri.

În speță, se reține că indiciile constatate de organul de inspecție cu privire la "*falsificarea*" contractului de prestări lucrări agricole în baza cărora s-a reținut că operațiunile efectuate nu au fost reale, nu au fost confirmate de organele de cercetare penală, conform soluției pronunțate de aceste organe rezultând că fapta de înșelăciune nu există.

În această situație, măsura dispusă cu privire la stabilirea T.V.A. de plată în cuantum de lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei din factura nr..... din 20.12.2001

emisă de R..... S.A. (ce a făcut obiectul cererii de rambursare T.V.A. pentru perioada 20.10.1999-31.12.2001, soluționată prin Procesul verbal din data de 06.02.2002) este nejustificată, pentru următoarele considerente:

Afirmația organelor de inspecție potrivit căreia nu sunt reale operațiunile de prestări lucrări agricole care au stat la baza emiterii facturii, nu este fundamentată pe dovezi certe și probe concludente, documentele depuse la dosarul contestației conducând la o opinie contrară.

Astfel, conform prevederilor contractului de prestări servicii agricole nr...../01.09.2001, obligația de a asigura motorina necesară executării lucrărilor agricole revenea beneficiarului, respectiv societății A..... S.A. care, potrivit fișei de magazie pentru produsul "motorină" a și achiziționat și consumat motorină în perioada sept. - nov.2001;

De asemenea, din devizele de lucrări și procesele verbale de recepție confirmate de beneficiar, rezultă că suprafața totală de ha semănată cu grâu, orz și orzoaică a fost pregătită (arată, discuită și tăvălugită) în toamna anului 2001 de societățile A..... și R.....

Împrejurarea că "în evidența contabilă a S.C. R..... S.A. pentru perioada sept. - nov.2001 în care a efectuat lucrări agricole nu s-au înregistrat(...) cheltuieli cu forța de muncă specializată în realizarea lucrărilor agricole", nu constituie suficient temei pentru a considera ca fiind nereale lucrările agricole facturate.

Pe de altă parte, deși ca temei legal al măsurii dispuse se invocă încălcarea dispozițiilor art.18 lit.a) din O.U.G. nr.17/2000 referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță nu se confirmă acest fapt deoarece lucrările agricole prestate și facturate au fost destinate obținerii și livrării de produse agricole în anul 2002, cifra de afaceri realizată în acest an fiind de lei.

Conform prevederilor art.17 din O.U.G. nr.17/2000, livrarea de bunuri mobile reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al T.V.A., situație în care, potrivit dispozițiilor art.18 din același act normativ, societatea întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală emisă de executantul lucrărilor, societatea R.....

De altfel, aceasta a fost și concluzia organelor de inspecție fiscală exprimată cu ocazia verificării cererii de rambursare a T.V.A. în luna februarie 2002, când în Procesul verbal încheiat s-a consemnat că "bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate nevoilor firmei și sunt proprietatea acesteia".

Nu în ultimul rând se reține că în speță nu s-a creat un prejudiciu bugetului de stat întrucât prestatorul lucrărilor

agricole a înregistrat factura fiscală în evidențele sale contabile și a colectat și evidențiat în mod legal taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei în jurnalul de vânzări și în decontul de T.V.A., aspecte constatate la verificarea încrucișată efectuată cu ocazia soluționării cererii de rambursare T.V.A. depusă de petentă în luna ianuarie 2002.

Pentru argumentele expuse, se reține că fiind neîntemeiată legal măsura dispusă de organele de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a T.V.A. în cuantum de lei cu consecința stabilirii ca fiind rambursată necuvenit această taxă.

Pe cale de consecință, se va admite contestația petentei împotriva acestei măsuri și se va anula parțial Decizia de impunere nr...../08.06.2005 pentru debitul constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și obligații fiscale accesorii în cuantum total de lei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.186 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Admiterea contestației formulate de S.C. CONSTANTA S.R.L. cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../08.06.2005 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din 06.06.2005, pentru suma de lei, constând în :

- lei - T.V.A.;
- lei - majorări de întârziere;
- lei - dobânzi;
- lei - penalități de întârziere.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**