

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

DECIZIA NR. 236/22.08.2007
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. P SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Administratia finantelor publice cu privire la contestatia formulata de **S.C. P SRL**.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii emisa de Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii prin care s-a stabilit de plata reprezentand accesorii aferente TVA.

Chiar si in raport de data emiterii Deciziei de calcul accesorii contestatia a fost depusa la Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii la data de 05.07.2007, asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art.177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art. 176, art. 177 (1) si art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este investita sa solucioneze contestatia formulata de S.C. P SRL .

I. Prin contestatia formulata, S.C. P SRL aduce in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

1. Contestatoarea sustine ca nu are cunostinta de existenta actului intitulat Declaratie nr.....

Astfel ca, indiferent de motivul pentru care documentul prin care s-a individualizat obligatia de plata nu a fost adus la cunostinta

societatii aceasta a fost pusa in imposibilitatea de a formula o aparare corespunzatoare impotriva actului de impunere contestat.

De asemenea, sustine ca decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii este complet nemotivata ceea ce atrage nulitatea acesteia. Simpla indicare a sumei la care au fost calculate accesoriile fara ca aceasta sa fie stabilita printr-o decizie de impunere sau alt act asimilat acesteia nu poate acoperi lipsa motivarii in fapt.

De asemenea, contestatoarea sustine ca lipseste si motivarea in drept a actului in sensul ca singurul temei juridic indicat este art.86 lit.c) si art.116 din Codul de procedura fiscala desi obligatiile accesorii au fost calculate pentru perioade anterioare intrarii in vigoare a acestui act normativ.

Astfel, societatea sustine ca in masura in care legea impune obligativitatea motivarii actul administrativ emis prin nerespectarea acestei obligatii este lovit de nulitate. Chiar atunci cand legiuitorul nu a stabilit expres nici o sanctiune, nerespectarea formelor si conditiilor stabilite de lege atrage nulitatea actului.

De asemenea, contestatoarea sustine ca lipsa motivarii actului atrage automat imposibilitatea atacarii acestuia in justitie ceea ce contravine art.6 alin.1 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului ce garanteaza dreptul la un proces echitabil si in lumina caruia sanctiunea nu poate fi decat nulitatea actului.

Totodata, societatea invoca Jurisprudenta Curtii Europene a Drepturilor Omului si Tratatul de Instituire a Comunitatii Europene.

Aduce in sustinere si Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie, pronuntata in dosar nr....., care apreciaza ca actele administrative sunt nelegale intrucat nu cuprind motivele de fapt si de drept care au condus la luarea masurilor .

2. S.C. P SRL sustine ca actul prin care organul fiscal arata ca s-a stabilit obligatia principala nu este o declaratie de impunere formulata de catre societate si invoca prevederile art.83 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata.

Totodata, societatea precizeaza ca decizia atacata se refera la obligatii de plata accesorii ceea ce impune existenta unei obligatii de plata principale, societatea neavand cunostinta de declaratia nr.1906/19.06.2002 invocata de organele fiscale. In ceea ce priveste "*declaratia*" societatea sustine ca potrivit art.83 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata o "*declaratie*" nu poate stabili in mod legal o obligatie fiscala de sine statatoare, notiunea de "*declaratie*" in masura in care nu este vorba de o declaratie fiscala a contribuabilului nu este reglementata de actele normative de drept fiscal motiv pentru care asimilarea acesteia cu decizia de impunere este nelegala.

Astfel ca, din moment ce nu exista o decizie de impunere sau alt act asimilat acesteia care sa stabileasca obligatii fiscale principale decizia atacata este lipsita complet de temei, ceea ce atrage nulitatea actului contestat.

3. Societatea sustine ca nu are sume de plata restante catre buget iar sumele care inca nu au fost achitate nu sunt exigibile pana in prezent.

Astfel, prin procesul verbal incheiat la data de 17.05.2002 de Garda Financiara a fost stabilita nelegal suma delei reprezentand TVA motiv pentru care a atacat decizia de impunere in instanta, cauza fiind pe rolul Curtii de Apel , in dosar nr....., avand ca termen de judecata 29.08.2007. Acesta este singurul titlu de creanta cu obligatii fiscale pe care S.C. P SRL nu le-a achitat pana in prezent.

Totodata, contestatoarea sustine ca prin Incheierea, pronuntata in dosarul nr....., Curtea de Apel a dispus suspendarea executarii procesului verbal din 17.05.2002 emis de Garda Financiara pana la solutionarea dosarului mentionat. Incheierea a ramas irevocabila prin Decizia pronuntata de Curtea Suprema de Justitie, in dosar nr....., deci in prezent executarea titlului este suspendata.

Societatea sustine ca suspendarea are ca efect imposibilitatea obligarii societatii la plata sumei stabilita prin procesul verbal operand in fapt o prelungire a scadentei si atat timp cat obligatiile nu sunt scadente ele nu pot fi generatoare de dobanzi si penalitati de intarziere. Ca urmare, se impune a se analiza art.115 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata, potrivit caruia pentru neachitarea la scadenta se datoreaza, dupa acest termen, dobanzi si penalitati de intarziere.

Potrivit celor sustinute contestatoarea solicita admiterea contestatiei, anularea actului atacat si exonerarea societatii la plata sumei de lei.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul Administratiei financiare pentru contribuabili mijlocii au stabilit in sarcina S.C. P SRL suma de lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Referitor la argumentele societatii privind nulitatea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii precum si cu

privire la faptul ca nu are cunostinta de declaratia, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste argumentul societatii referitor la documentul mentionat de organele fiscale in decizia de calcul accesorii - "*Declaratia.....*" - ca fiind documentul prin care s-a stabilit debitul reprezentand TVA ce a stat la baza calculului accesoriiilor, in sensul ca nu are cunostinta de acest act, se retine ca prin adresa Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii precizeaza: "*La baza deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale au stat procesul verbal de control emis de Garda Financiara si Dispozitia de urmarire nr.....*"

Accesoriiile au fost generate de catre Biroul Executare Silita si Stingere a Creantelor Fiscale Contribuabili Mijlocii din cadrul Administratiei Financiare pentru Contribuabili Mijlocii prin programul informatic pus la dispozitia organelor fiscale de catre Ministerul Economiei si Finantelor (SIACF), "Declaratia....." fata de care societatea precizeaza ca nu are cunostinta reprezinta de fapt "Dispozitia de urmarire", emisa de Garda Financiara urmare a PV de control, dispozitie care, in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data emiterii, OG nr.11/1996, constituia titlu executoriu, organul fiscal competent avand obligatia debitarii ca atare a acesteia.'

Potrivit celor precizate mai sus se retine ca intr-adevar societatea nu a intocmit si deus la organele fiscale Declaratia..... aceasta reprezentand in fapt Dispozitia de urmarire emisa de Garda Financiara ca urmare a incheierii procesului verbal prin care au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare privind TVA.

Potrivit prevederilor legale in vigoare la data intocmirii procesului verbal, respectiv art.4 din OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare:

" Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se constată și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare prevăzute la art.1, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, astfel:

c) pentru diferențele constatate între obligațiile de plată determinate de plătitor și cele legal datorate, inclusiv majorările de întârziere pentru neplata la termen a impozitelor, a taxelor și a altor venituri, stabilite cu ocazia verificărilor ulterioare efectuate de organele abilitate de lege în acest scop, titlul de creanță este documentul care cuprinde rezultatele verificării sau constatării;"

Iar potrivit art.10 din același act normativ

“Obligatiile bugetare stabilite de organele competente, prin documente de verificare sau de constatare, se platesc în termen de cel mult 15 zile de la data semnării sau a comunicării documentului de verificare sau de constatare, care constituie și înștiințare de plată.” ”

La art.25 alin.3 din OG nr.11/1996, cu modificările și completările ulterioare se prevede ca:

*“În cazul în care suma neachitată la scadență din obligația bugetară a fost stabilită de organele competente ale Ministerului Finanțelor sau ale serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, **organul de executare va întocmi pentru fiecare creanță câte un act distinct, denumit titlu executoriu**, care va conține: antetul organului emitent, numele și prenumele sau denumirea debitorului, domiciliul sau sediul acestuia, precum și orice alte date de identificare; cuantumul și natura sumelor datorate; temeiul legal al puterii executorii a titlului; data întocmirii titlului, ștampila și semnătura organului de executare.”*

În baza prevederilor legale de mai sus organele Garzii Financiare au emis Dispoziția de urmărire pentru TVA în suma de lei stabilită prin procesul verbal, dispoziție ce reprezintă titlu executoriu și care potrivit pct.3.2 din OMF nr.972/1996 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor referitoare la executarea silită a creanțelor bugetare din Ordonanța Guvernului nr.11/1996:

*“3.2 - Pentru obligațiile bugetare care au fost determinate potrivit legii de către organele de verificare, reprezentând impozite, taxe, contribuții, majorări de întârziere, constând în: diferențe între obligațiile determinate de plătitor și cele legal datorate sau obligațiile bugetare constatate de acestea pentru venituri obținute din activități neautorizate, **titlul executoriu este documentul emis și aprobat, după caz, de organul de verificare sau de constatare, conform modelului elaborat de Ministerul Finanțelor.** ”*

Ca urmare, nu se reține motivația contestatoarei de la pct.2 din contestație potrivit căreia nu există titlu de creanță pentru calculul accesoriilor întrucât titlul de creanță este reprezentat de procesul verbal prin care s-a stabilit obligația fiscală principală respectiv TVA, primit de societate și semnat cu obiecțiuni. În baza procesului verbal menționat organele de verificare au întocmit Dispoziția de urmărire, care potrivit OMF nr.1542/1999 pentru aprobarea modelelor unor formulare tipizate se întocmește de organul de control și se transmite la organele de executare, constituind titlu executoriu.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia decizia de calcul accesorii este complet nemotivata in fapt ceea ce atrage nulitatea acesteia, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat modelul "Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b" este statuat prin Ordinul nr.585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, prin care se prevede ca Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;:

*****1) Se va emite pentru fiecare creanță a bugetului general consolidat, distinct pe tipuri de impozite, taxe și contribuții sociale și pe termene de scadență.[...]***

****5) Se va preciza denumirea impozitului, taxei, contribuției sau a altui venit al bugetului general consolidat.***

****6) Se vor menționa: denumirea documentului, numărul, data și emitentul.[...]***

****8) Suma reprezentând impozit, taxă, contribuție socială sau alt venit al bugetului general consolidat neachitată în termen sau rămasă neachitată.***

****9) Dobânzile se vor calcula conform prevederilor art. 115 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.***

****10) Penalitățile de întârziere se vor calcula conform prevederilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până în luna în care s-au stins obligațiile bugetare care le-au generat sau până în luna începerii procedurii de executare silită, inclusiv.[...]***

Fata de cele mentionate mai sus se retine ca organele fiscale au respectat prevederile legale in vigoare privind intocmirea deciziei de calcul accesorii mentionand denumirea taxei neachitata in termenul legal, documentul avut la baza, in cazul de fata dispozitia de urmarire emisa in baza procesului verbal ce constituie titlu de creanta, perioada, cuantumul debitului neachitat, cota si cuantumul dobanzilor/majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere iar motivarea in fapt consta in mentiunea din decizia de calcul accesorii, conform careia: "[...] pentru plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor sociale si alte venituri ale bugetului general consolidat , s-au calculat urmatoarele accesorii [...]".

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia "din moment ce nu exista o decizie de impunere sau alt act asimilat acesteia

care sa stabileasca obligatii fiscale principale, decizia atacata este lipsita complet de temei, ceea ce atrage nulitatea actului contestat " nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, pentru cazul de fata, accesoriile au fost calculate la un debit reprezentand TVA, stabilit in anul 2002, perioada in care nu se emitea decizie de impunere. Emiterea deciziei de impunere are loc incepand cu anul 2004 odata cu intrarea in vigoare a Codului de procedura fiscala aprobat prin OG nr.92/2003. Ca urmare, in anul 2002 titlu de creanta era reprezentat de procesul verbal care cuprinde rezultatele verificării sau constatării asa cum se prevede la art.4 din OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, mentionat mai sus.

Ca urmare a celor prezentate nu se pot retine argumentele societatii in solutionarea favorabila a contestatiei.

2. Referitor la suma de RON, reprezentand accesorii aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale aveau dreptul sa emita decizii de calcul accesorii in conditiile in care instanta a admis cererea de suspendare a executarii titlului executor pana la solutionarea definitiva a plangerilor formulate impotriva acestuia.

In fapt, prin Decizia de calcul accesorii organele fiscale au stabilit majorari de intarziere **in suma de** lei aferente TVA, pe perioada 01.09.2002 - 31.05.2007 si penalitati de intarziere in suma de lei, pe perioada 31.07.2005 - 31.12.2005.

Debitul reprezentand TVA in suma de lei ce a constituit baza de impunere pentru calculul accesoriilor din Decizia a fost stabilit prin procesul verbal incheiat de organele Garzii Financiare.

SC P SRL a formulat contestatia impotriva procesului verbal ce a fost solutionata de Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor prin Decizia in sensul suspendarii solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Impotriva Deciziei societatea a formulat actiune in instanta, cauza facand obiectul dosarului nr..... afalt pe rolul Curtii de Apel.

Totodata, la data de 29.10.2002 societatea se adreseaza instantei cu cerere de suspendare a executarii procesului verbal iar prin Incheierea....., emisa in dosar nr....., Curtea de Apel se admite cererea SC P SRL si se suspenda executarea procesului verbal privind obligarea reclamantei la plata sumei delei reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accesorii , pana la solutionarea

dosarului nr..... al Curtii de Apel. Masura dispusa a fost motivata de instanta in sensul ca valoarea obligatiilor fiscale stabilite in sarcina societatii sunt de natura sa creeze acesteia prejudiciu iminent in cazul executarii silite impiedicand posibilitatea de a-si continua activitatea economica.

Impotriva Incheierii nr..... Directia generala a finantelor publice a formulat recurs solicitand respingerea cererii de suspendare a executarii formulata de reclamanta insa Curtea Suprema de Justitie a respins recursul declarat prin Decizia nr.....

In ceea ce priveste dosarul nr..... al Curtii de Apel ce a facut obiectul suspendarii executarii pana la solutionarea acestuia, asa cum rezulta din adresa nr..... a organului fiscal precum si din informatiile publicate pe portalul Curtii de Apel privind contestatia pe fond la actul administrativ fiscal, acesta se afla in curs de solutionare si are termen de judecata la data de 29.08.2007.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.115 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Si ale art.14 alin.4 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, potrivit caruia:

“(4) Încheierea sau, dupa caz, sentinta prin care se pronunta suspendarea este executorie de drept. [...]”

Din interpretarea textelor legale mai sus invocate rezulta ca majorarile si penalitatile se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale iar efectul suspendarii executarii titlului de creanta consta in aceea ca autoritatea fiscala nu este in drept sa solicite plata majorarilor si penalitatilor de intarziere pe perioada cat plata debitului principal pe care le genereaza este suspendata.

In cazul in speta se retine ca majorarile si penalitatile de intarziere au ca baza TVA stabilita prin procesul verbal incheiat de organele Garzii Financiare, titlu de creanta a carei executare a fost suspendata prin Incheierea nr..... a Curtii de Apel pana la solutionarea definitiva a dosarului nr.....

De asemenea, se retine ca efectul executarii unui act administrativ il constituie recuperarea debitelor stabilite prin acesta.

Or, in conditiile suspendarii executarii procesului verbal, prin hotararea judecatoreasca ramasa definitiva si irevocabila, emiterea de

decizii de calcul accesorii avand ca baza debitele suspendate la executare este eronata in conditiile in care acestea nu pot fi incasate pe perioada cat dainuie efectul suspendarii.

Pentru TVA stabilita prin procesul verbal societatea datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru neachitarea la termen a acesteia dar accesoriile urmeaza sa fie stabilite prin decizii de calcul accesorii comunicate agentului economic numai dupa incetarea suspendarii executarii actului administrativ care le-a generat.

In acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate - Directia generala de reglementare a colectarii creantelor bugetare - care prin adresa din data de, precizeaza:

"[...] Ca urmare a executarii silita, nu se incepe sau nu se continua procedura de executare silita, intelegand prin aceasta, neemiterea si necomunicarea somatiei ori aplicarea modalitatilor de executare silita, consideram ca, in cazurile in care, potrivit prevederilor art.144 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, executarea silita se suspenda, se datoreaza si calculeaza majorari de intarziere pentru creantele fiscale a caror executare silita este suspendata."

In acelasi sens sunt si dispozitiile pct.II.7 Subsistemul creantelor suspendate la executare din Instructiunile privind organizarea sistemului de administrare a creantelor fiscale aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1722/2004.

Faptul ca instanta a suspendat executarea procesului verbal nu inseamna ca a exonerat societatea de plata debitelor constatate de organele fiscale sau ca respectivele debite nu ar fi corect determinate ci a dispus ca in baza respectivului proces verbal nu se poate incepe executarea silita pana la pronuntarea instantei pe fond in dosarul nr..... iar, pe cale de consecinta emiterea de decizii de calcul accesorii in aceasta etapa, are acelasi rezultat si anume nu pot fi executate.

Avand in vedere documentele anexate la dosarul cauzei, actele normative incidente cauzei si cele retinute prin decizie urmeaza sa se anuleze decizia de calcul accesorii pentru suma de lei reprezentand accesorii aferente TVA stabilit prin procesul verbal, urmand ca organele fiscale, in functie de solutia pe care urmeaza sa o pronunte instanta sa emita decizie de calcul accesorii dupa incetarea efectului suspensiv la plata debitelor care genereaza aceste accesorii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.14 alin.4 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art.176, art.177 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Anularea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii pentru suma de **lei** reprezentand accesorii TVA urmand ca organele fiscale din cadrul Administratiei financiare pentru contribuabili mijlocii sa emita decizii de calcul accesorii la incetarea efectului suspensiv la plata debitelor care le-au generat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

