

DECIZIA nr 819/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 4, cu adresele nr. x inregistrate la DGFP-MB sub nr. x cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, cu domiciliul fiscal in x, prin SCP x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 4 sub nr. x, completata prin adresele nr. x, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/**29.03.2013** emisa de AFP Sector 4 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/29.03.2013, prin care s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere.

De asemenea, contribuabilul solicita si ridicarea masurilor asiguratorii instituite potrivit Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. x emisă de AFP Sector 4.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Decizia de impunere este lovita de nulitate absoluta , intrucat avizul de inspectie fiscala nu a fost comunicat potrivit dispozitiilor legale, fiind comunicat direct prin publicitate, in data de 21.12.2012.

Organele de control au inceput inspectia inainte de comunicarea avizului.

In mod ilegal i-a fost refuzat dreptul efectuării unei corectii la decontul de TVA din luna martie 2008, desi a solicitat acest lucru prin adresa din data de 24.10.2012.

S-a declarat ca platitor de TVA incepand cu data de 07.03.2008. Toate tranzactiile au fost desfasurate din anul 2008 pana in prezent au fost efectuate cu respectarea dispozitiilor legale, in acest sens depunand trimestrial deconturi de TVA.

Desi detine documente legale, organele de control nu au acceptat deducerea TVA in suma de x lei.

Organele de control au adaugat suplimentar la TVA nedeductibila in suma de x lei si TVA colectata in suma de x lei. De asemenea, in mod eronat a fost adaugata la suma de x lei (TVA colectata estimata) si suma de x lei, in conditiile in care aceasta suma a fost incasata in anul 2007 in luna decembrie, prin chitanta de mana din data de 20.12.2007.

Contribuabilul subliniaza ca este reprezentantul fiscal al sotiei sale, X.

In concluzie, contestatarul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/29.03.2013, AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013, prin care s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatar:

Serviciul solutionare contestatii este investit sa se pronunte daca decizia de impunere atacata este lovita de nulitate, pe motiv ca avizul de inspectie fiscala i-a fost comunicat fara respectarea dispozitiilor legale.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabilul a invocat nulitatea deciziei de impunere, pe motiv ca avizul de inspectie fiscala i-a fost comunicat fara respectarea dispozitiilor legale.

In drept, conform dispozitiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu. "

Se retine ca elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres si limitativ prevazute de lege.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art.102 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„**Art. 102 (4)** Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala rezulta ca verificarea s-a efectuat urmare adresei nr. x, inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, transmisa de Directia Generala de Politie a Municipiului Bucuresti – Serviciul de Investigare a Fraudelor, prin care a solicitat efectuarea unei verificari cu privire la vanzarile de imobile (apartamente) pe care contribuabilul le-a tranzactionat incepand cu anul 2007.

Astfel, întrucât inspectia fiscală a fost efectuată la solicitarea altor autorități, nu era necesară comunicarea avizului de inspectie fiscală, în această situație devenind aplicabile prevederile art.102 alin.4 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

Drept pentru care este neintemeiata motivatia contestatarului potrivit careia decizia de impunere contestata este lovita de nulitate, cata vreme, asa cum am aratat anterior, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres si limitativ prevazute de lege, iar in speta comunicarea avizului de inspectie fiscala nu este necesara.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Perioada verificata este 01.01.2007 – 31.12.2011.

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza TVA in suma de x lei, in conditiile in care acesta a depus documente noi in sustinerea contestatiei neavute in vedere de organele de inspectie.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/29.03.2013, intrucat contribuabilul a refuzat sa colaboreze si sa puna la dispozitia organelor de control documentele fiscale si contabile, s-a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011.

Astfel, din analiza documentelor (contractelor de vanzare-cumparare) transmise de notarii publici si a celor transmise de organul de politie, a rezultat ca domnul X, impreuna cu sotia sa, X, precum si cu x si x au vandut 11 imobile (apartamente) situate in Bucuresti.

Organele de control au analizat numai situatia fiscala a domnului X, cu domiciliul fiscal in Bucuresti, sectorul 4, care are o cota de participare de 12.5% in cadrul tranzactiilor efectuate, dupa cum urmeaza:

- In anul 2007 au fost incheiate 5 promisiuni bilaterale de vanzare – cumparare privind tranzactiile imobiliare, pentru care contribuabilul a incasat suma de x lei aferenta cotei de 12,5%.

Desi a depasit plafonul de scutire la data de 14.11.2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.12.2007, contribuabilul a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2008.

- In anul 2008 au fost incheiate un antecontract, 2 contracte de vanzare – cumparare si incasate 2 avansuri, reprezentand vanzari de imobile, contribuabilului revenindu-i suma de x lei (12,5% din valoarea tranzactiilor).

- In anul 2009 au fost incheiate 5 contracte de vanzare – cumparare privind tranzactiile de imobile, contribuabilului revenindu-i suma de x lei (12,5% din valoarea tranzactiilor).

- In anul 2010 au fost incheiate 2 contracte de vanzare – cumparare privind tranzactiile de imobile, contribuabilului revenindu-i suma de x lei (12,5% din valoarea tranzactiilor).

- In anul 2011 au fost incheiate 2 contracte de vanzare – cumparare privind tranzactiile de imobile, contribuabilului revenindu-i suma de x lei (12,5% din valoarea tranzactiilor).

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013 s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma de x lei reprezentand TVA.

În drept, potrivit dispozitiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

„**Art. 67 (1)** Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și **în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**”

De asemenea, conform OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“**Art. 1. - (1)** Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală **în situații cum ar fi:**

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- **documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului. “

“**Art. 2. - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:**

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.”

“**Art. 3.** - Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate. “

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, rezulta ca în situația în care evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea au dreptul de a stabili baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege.

În speta, în condițiile în care au invocat dispozițiile art. 67 din Codul fiscal și ale pct. 65.1 și 65.2 din HG nr. 1050/2003, pe motiv ca **domnul X a refuzat să colaboreze și să pună la dispoziție documentele contabile și fiscale**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar **diferența de TVA de plată în suma de x lei, în raport de datele cuprinse în deconturile de TVA depuse de contribuabil**, după cum urmează

- x lei - diferența de TVA stabilită suplimentar de plată rezultată din diferența între suma de x lei reprezentând TVA colectată estimată și x lei reprezentând TVA declarată prin decontul de TVA;

- x lei – TVA nedeductibilă, conform deconturilor de TVA depuse de contribuabil, pe motiv că nu au fost respectate dispozițiile art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la dreptul contestatarului de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Se reține că domnul X a depus în susținerea cauzei adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x, însoțită de “*documentele justificative ce stau la baza deconturilor de TVA pentru perioada 2008 – 2011, după cum urmează:*

- pentru anul 2008, documente numerotate de la nr. 1 la nr. 180;
- pentru anul 2009, documente numerotate de la nr. 181 la nr. 284;
- pentru anul 2010, documente numerotate de la nr. 285 la nr. 366;
- pentru anul 2011, documente numerotate de la nr. 367 la nr. 411.”

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.**”

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că domnul X a depus în susținerea contestației documente noi neavute în vedere de organele de inspecție fiscală, cu privire la care acestea nu și-au exprimat punctul de vedere, urmează ca, în temeiul dispozițiilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, să se desființeze Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013 emisă de AFP Sector 4, prin care s-au stabilit suplimentar obligații de plată în suma de **x lei** reprezentând TVA.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipulează:

“**11.5.** 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.

11.6. 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.

11.7. 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.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului 4 a Finanțelor Publice vor proceda la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei), în condițiile în care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desființarea actului atacat cu privire la debitul reprezentând TVA în suma de x lei .

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 26.04.2008 – 25.02.2013.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Deoarece la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea actului atacat cu privire la debitul reprezentand TVA in suma de x lei, urmeaza a se dispune desfiintarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013, cu privire la suma de x lei (x lei + x lei), reprezentand accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

3.4. Referitor la solicitarea privind ridicarea masurilor asiguratorii din decizia nr. x:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de revocare a deciziei privind măsurile asiguratorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, domnul X solicită si anularea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. x emisă de AFP Sector 4.

În drept, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asigurătorii sunt stipulate la art.129 alin.(11) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„**Art.129 (...)** (11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172.”

În conformitate cu prevederile art.172 alin.(1) și alin.(4) din același act normativ:

„**Art.172 (1)** Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(...) (4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate se reține că solicitarea domnului X privind ridicarea măsurilor asigurătorii instituite potrivit Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. x emisă de AFP Sector 4, este de competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art. 127, art.128, art.141 alin. (2) lit. f), art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23 (1), pct. 56 alin.(1) din HG nr. 44/2004, art. 7, art. 102, art. art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 129, art. 172, art. 216 alin. 3 și 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată

DECIDE

1. Desființează Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.03.2013 emisă de AFP Sector 4, prin care s-au stabilit suplimentar următoarele obligații de plată:

- x lei reprezentând TVA;
- x lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei reprezentând penalități de întârziere.

Urmează ca organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Sectorului 4 a Finanțelor Publice să procedeze la reanalizarea situației fiscale a domnului X, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

2. Constata necompetența materială a Serviciului soluționare contestații din cadrul DGRFPB privind solicitarea domnului X referitoare la ridicarea măsurilor asigurătorii instituite potrivit Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. x emisă de

AFP Sector 4, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența instanțelor judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.