

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. ____/____2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala asupra contestatiei formulata de **X**.

Contestatia are ca obiect:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

X contesta, deasemenea, si Dispozitia de masuri emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data la care a fost comunicata Decizia de impunere, respectiv 11.01.2007, asa cum rezulta din adresa Activitatii de control fiscal anexata in copie la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei, respectiv 09.02.2007, conform stampilei registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 si art.179 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala,

prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice– Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:

X contesta Procesul verbal de control, Raportul de inspectie fiscala, Dispozitia de masuri si Decizia de impunere.

Motivele pe care societatea contestatoare isi intemeiaza prezenta contestatie sunt date de faptul ca actele impotriva carora a fost promovata contestatia sunt lovite de nulitate absoluta, fiind intocmite cu incalcarea dispozitiilor exprese ale legii pe care se intemeiaza si pe care o invoca.

Societatea precizeaza ca in concluziile actelor contestate, Directia Generala a Finantelor Publice a incalcat dispozitiile legale pe care isi intemeiaza acele concluzii.

Contestatoarea sustine ca interpretarea art.19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 este gresita.

Societatea contestatoare solicita anularea actelor mai sus mentionate.

II.Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit in perioada 01.07.2003 – 30.09.2006, in urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

In anul 2003, contribuabilul nu realizeaza venituri, inregistrand pierdere.

In anul 2004, contribuabilul nu realizeaza venituri, inregistrand pierdere.

In anul 2005 stabilirea bazei de impozitare pentru determinarea impozitului pe profit s-a efectuat pe baza veniturilor rezultate in urma estimarii preturilor de vanzare de organele de control ale Garzii Financiare – Comisariatul General (anexa nr.1).

Estimarea bazei de impozitare a fost impusa de prevederile art.66 din OG 92/2003, republicata si pct.65.1 din HG nr.1050/2004, deoarece:

- societatea verificata nu a intocmit si nu a depus la organul fiscal teritorial declaratiile fiscale la termenele legale iar acestea contin date necorelate cu evidenta contabila;
- documentele justificative pe baza carora s-au inregistrat veniturile si TVA colectata, respectiv avizele de insotire a marfii, nu sunt documente justificative pentru inregistrarea veniturilor si a TVA colectata si nu constituie document legal la stabilirea bazei de impunere cu atat mai mult cu cat acestea au fost procurate ulterior datei in care au fost inregistrate in contabilitate;
- pentru vanzarile cu amanuntul in targuri si oboare societatea avea obligatia sa emita bonuri fiscale pentru marfurile comercializate, aceasta neincadrandu-se in exceptiile prevazute la art.2 din OUG nr. 28/1999 republicata cu modificarile si completarile ulterioare privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Avand in vedere cele aratate mai sus, organele de control ale Garzii Financiare Comisariatul General, au identificat acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiilor, respectiv preturile de vanzare cu amanuntul la agenti economici cu activitati similare care au comercializat aceleasi sortimente de marfuri.

Preturile de vanzare estimate de organele de control ale Garzii Financiare in baza carora au fost estimate bazele de impozitare pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata se afla in nota de constatare intocmita de Garda Financiara.

Veniturile totale au fost determinate pe baza preturilor estimate de organele de control ale Garzii Financiare – Comisariatul General si a preturilor de vanzare ale agentului economic pentru produse cu preturi neestimate.

Veniturile calculate si evidentiate de agentul economic in perioada verificata se regasesc in balanta de verificare la 31.12.2005.

Cheltuielile deductibile au fost stabilite pe total an 2005 si trimestre pe baza documentelor in xerocopie si a balantelor de verificare puse la dispozitie de Garda Financiara.

Profitul stabilit pe baza veniturilor estimate si a cheltuielilor din evidenta contabila este in suma de x lei. La stabilirea profitului impozabil se scade suma reprezentand pierderi din anii precedenti, rezultand astfel un profit impozabil.

Conform balantei de verificare la 31.12.2005, agentul economic realizeaza pierdere.

Prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra profitului impozabil determinat, rezulta ca agentul economic nu a calculat si inregistrat in evidenta contabila un impozit pe profit in suma de x lei.

Pentru neplata in termen a debitului suplimentar aferent impozitului pe profit, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

In anul 2006, pana la data de 30.09.2006 agentul economic inregistreaza venituri din vanzarea marfurilor si cheltuieli rezultand pierdere.

Pierderea provine din faptul ca desi agentul economic a practicat o cota de adaos comercial de 51.63% (cota adaos comercial calculata pe baza datelor din balanta de verificare la 30.09.2006), datorita volumului scazut de vanzari nu au putut fi acoperite cheltuielile totale.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in perioada 01.07.2003 – 30.09.2006, inspectia fiscala a avut ca obiectiv modul de inregistrare a TVA deductibila, colectata si de determinare a TVA de rambursat sau de plata.

Agentul economic devine platitor de TVA incepand cu data de 01.06.2004.

Referitor la TVA deductibila, sumele inregistrate in facturile fiscale ale furnizorilor si DVI se regasesc in jurnalele de cumparari, evidenta contabila si corespund cu suma din balanta de verificare.

Din verificarea actelor contabile s-a constatat ca agentul nu a inregistrat TVA deductibila pentru perioada 01.07.2004 - 31.12.2004 aferenta facturilor fiscale din anexa.

Referitor la TVA colectata, in anul 2004, agentul economic nu a desfasurat activitati generatoare de venituri conform evidentei contabile si notei explicative data de administratorul societatii.

In anul 2005, agentul economic efectueaza livrari de bunuri cu amanuntul catre populatie fara sa utilizeze aparate de marcat electronice fiscale sau sa intocmesca facturi fiscale in baza carora se determina TVA colectat.

Veniturile care constituie baza de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adaugata in anul 2005 sunt in suma de x lei.

Prin aplicarea cotei legale de 19% asupra veniturilor rezulta o taxa pe valoarea adaugata colectata.

Conform evidentei contabile si balantei de verificare la 31.12.2005, agentul economic avea taxa pe valoarea adaugata de recuperat.

In urma inspectiei fiscale la 31.12.2005 agentul economic are taxa pe valoarea adaugata de plata.

La 30.09.2006 agentul economic are TVA de plata.

Pentru neplata in termen a debitului suplimentar aferent taxei pe valoarea adaugata de plata, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Urmare a verificarii concordantei datelor din declaratii cu cele din evidenta contabila organele de inspectie fiscala au constatat ca in trimestrele I si II 2005 acestea nu corespund, sumele de rambursat din deconturi fiind mai mari decat cele din evidenta contabila.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la suma totala reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond, in conditiile in care au fost transmise catre Directia Nationala Anticoruptie constatarile organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal, cuprinse in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin adresa Directiei Antifrauda Fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In fapt, la Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie, Directia Nationala Anticoruptie, Sectia de combatere a coruptiei se afla inregistrat dosarul de urmarire penala asa cum rezulta din adresa transmisa de organul respectiv catre Directia Antifrauda Fiscala din cadrul

ANAF, efectuandu-se verificari pentru a stabili daca angajatii societatii au comis infractiuni de natura penala.

Prin Nota de constatare, Procesul verbal de control, Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestata s-au constatat urmatoarele:

In anul 2005 societatea verificata nu a intocmit si nu a depus la organul fiscal teritorial declaratiile fiscale la termenele legale iar acestea contin date necorelate cu evidenta contabila.

In acelasi timp, documentele justificative pe baza carora s-au inregistrat veniturile si TVA colectata, au fost avizele de insotire a marfii, care nu sunt documente justificative pentru inregistrarea veniturilor si a TVA colectata si nu constituie document legal la stabilirea bazei de impunere cu atat mai mult cu cat acestea au fost procurate ulterior datei in care au fost inregistrate in contabilitate.

Pentru vanzarile cu amanuntul in targuri si oboare societatea avea obligatia sa emita bonuri fiscale pentru marfurile comercializate, aceasta neincadrandu-se in exceptiile prevazute la art.2 din OUG nr. 28/1999 republicata cu modificarile si completarile ulterioare privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca in anul 2005, agentul economic efectueaza livrari de bunuri cu amanuntul catre populatie fara sa utilizeze aparate de marcat electronice fiscale sau sa intocmesca facturi fiscale in baza carora se determina TVA colectat.

Urmare a verificarii concordantei datelor din declaratii cu cele din evidenta contabila organele de inspectie fiscala au constatat ca in trimestrele I si II 2005 acestea nu corespund, sumele de rambursat din deconturile de TVA fiind mai mari decat cele din evidenta contabila.

Urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal au transmis Directiei Antifrauda Fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere. Printr-o adresa Directia Antifrauda Fiscala a inaintat Directiei Nationale Anticoruptie actele incheiate de organele de inspectie fiscala.

In drept, art.184 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, precizeaza:

“Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârșirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]

Astfel, între stabilirea obligatiilor bugetare prin Decizia de impunere, emisa ca urmare a Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, constatarile din Nota de constatare si Procesul verbal de control si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat ca X a efectuat o serie de operatiuni care pot intruni elementele unor infractiuni, respectiv:

- nu a intocmit si nu a depus la organul fiscal teritorial declaratiile fiscale la termenele legale iar acestea contin date necorelate cu evidenta contabila;
- documentele justificative pe baza carora s-au inregistrat veniturile si TVA colectata au fost avizele de insotire a marfii, acestea nefiind documente justificative pentru inregistrarea veniturilor si a TVA colectata si neconstituind document legal la stabilirea bazei de impunere cu atat mai mult cu cat acestea au fost procurate ulterior datei in care au fost inregistrate in contabilitate;
- a efectuat livrari de bunuri cu amanuntul catre populatie fara sa utilizeze aparate de marcat electronice fiscale sau sa intocmesca facturi fiscale.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, avand in vedere faptul ca in speta se pune problema realitatii operatiunilor efectuate.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei pentru suma totala contestata, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.184 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata care precizeaza:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

2. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia de masuri organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a debitelor suplimentare precum si a accesoriiilor acestora stabilite prin Decizia de impunere, respectiv impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata precum si prezentarea la AFP, compartiment evidenta pe platitori, pentru efectuarea punctajului.

In drept, potrivit art.179 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este competenta sa solutioneze ***“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]”***

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de

completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului."

Intrucat masurile dispuse in sarcina **X** prin Dispozitia de masuri nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.179 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care precizeaza:

"Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

coroborat cu punctul 5.2 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc."

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control financiar fiscal in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 179, art. 184 coroborate cu art.186 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1. Suspendarea solutionarii contestatiei S.C. X referitoare la:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie, iar la incetarea motivului care a determinat suspendarea dosarul, cauzei sa fie inaintat organului competent, conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de solutia pe latura penala.

2. Transmiterea contestatiei formulata de **S.C. X** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control financiar fiscal spre competenta solutionare.

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