

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2006
privind soluționarea contestației depusa de X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice asupra contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data primirii deciziei de impunere, respectiv 17.10.2005, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată la dosarul cauzei la pagina 72 și în raport de data înregistrării contestației la Administrația finanțelor publice, respectiv 26.10.2005.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. X contestă decizia de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 04.10.2005 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul de investigații fiscale, precizând următoarele:

X a efectuat acte de executare silită în diverse dosare de executare la cererea mai multor creditori însă împotriva aceluiași debitor și anume S.C. S S.A. După primirea autorizațiilor de executare silită, X a procedat la identificarea bunurilor mobile și imobile aparținând debitoarei, în vederea recuperării creanțelor debitorilor. Au fost fixate

termene de vanzare iar bunurile au fost adjudecate de catre creditorii urmaritori conform art. 445 si art. 510 din Codul de procedura civila.

Chiar din situatia de fapt expusa de organele de inspectie fiscala rezulta netemeinicia masurii impunerii, coroborand aceasta situatie de fapt cu prevederile Codului de procedura civila, art. 68 pct. 18 lit. b din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Conform acestei din urma norme legale, executorul judecatoresc are obligatia intocmirii facturii fiscale de executare silita dupa care va proceda la incasarea contravalorii bunurilor, inclusiv a taxei pe valoarea adaugata, taxa pe care o va vira la bugetul de stat in termen de trei zile de la data incasarii de la cumparator. Aceste dispozitii au fost intrutotul respectate de catre executori, in sensul ca s-au intocmit facturi fiscale de executare silita conform dispozitiilor legale, insa taxa pe valoarea adaugata nu a fost virata la bugetul de stat pentru simplul motiv ca nu a fost achitata X de catre adjudecatari.

Pana si Hotararea Guvernului nr. 598/2002 face o distinctie clara intre contravaloarea (pretul) bunurilor adjudecate silit si taxa pe valoarea adaugata si cu atat mai mult diferentierea rezulta din economia textelor care reglementeaza executarea silita in Codul de procedura civila. Astfel, potrivit art. 445, creditorii urmaritori pot adjudeca bunurile oferite spre vanzare la un pret de 75% din pretul de incepere a licitatiei, pret care este cel prevazut in publicatii sau anunturi, potrivit art. 439 alin. (1) si art. 443.

Art. 439 se coroboreaza cu art. 411 alin. (3) din Codul de procedura civila in sensul ca executorul are obligatia sa evalueze bunul sechestrat, fie de comun acord cu debitorul si creditorul, fie prin expertiza.

Pretul platit de adjudecatarii - creditorii este exact cel stabilit conform art. 445, adica cel stabilit prin evaluare si diminuat cu 25%. Tot in materia executarii silita mobiliare, conform art. 447, dupa inchiderea licitatiei, executorul judecatoresc intocmeste procesul verbal si elibereaza actul de adjudecare fiecarui adjudecatar in parte, act ce constituie titlu de proprietate.

Nu este conditionata in nici un moment si de nici o forma de executare silita eliberarea dovezii de adjudecare de plata TVA si este absolut logic sa fie asa din moment ce transferul dreptului de proprietate se realizeaza imediat dupa licitatie si chiar anterior platii pretului. Adjudecatarul care nu achita pretul devine un debitor pentru pret, iar vanzarea se poate relua in conditiile art. 444 alin. (2) din Codul de procedura civila.

Obligatiile executorului sunt finalizate in momentul depunerii contravalorii bunurilor vandute, iar dupa depunerea taxei pe valoarea

adaugata de catre adjudecatar are obligatia de a face viramentul acestei sume la bugetul de stat in termen de trei zile. Insa eliberarea dovezii de adjudecare nu este conditionata de plata taxei pe valoarea adaugata, aceasta din urma constituind o taxa datorata statului de adjudecatar ca urmare a transferului unor bunuri in proprietatea sa , Codul de procedura civila fiind destul de clar in aceasta privinta.

In acelasi mod stau lucrurile si in legatura cu executarea silita imobiliara. Actul de adjudecare se elibereaza dupa plata integrala a pretului, pret care este stabilit in acelasi mod ca la executarea silita mobiliara - a se vedea art. 500 alin. (2), art. 509 alin. (2), art. 510 alin. (2) din Codul de procedura civila.

In concluzie, a emite o decizie de impunere impotriva X argumentand ca executorii au intocmit acte de adjudecare fara ca adjudecatarii sa fi platit pretul astfel incat adjudecatarii nu au platit taxa pe valoarea adaugata bugetului de stat, constituie un act administrativ - fiscal nelegal si in consecinta contestatoarea solicita anularea deciziei de impunere contestata, iar pana la solutionarea contestatiei suspendarea executarii deciziei de impunere.

Pentru aceleasi ratiuni si dispozitia privind masurile dispuse de organele de inspectie fiscala este nelegala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 04.10.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Serviciul de investigatii fiscale au constatat următoarele:

Perioada supusa verificarii: 15.03.2003 - 11.09.2005.

In perioada 21.05.2003 - 04.02.2005, X a intocmit un numar de 36 facturi fiscale de executare silita a debitoarei S.C. S S.A., din care 13 au fost anulate.

In cadrul procedurii de executare silita a bunurilor imobile, conform prevederilor art. 516 din Codul de procedura civila actul de adjudecare se va intocmi dupa plata integrala a pretului. In conditiile in care imobilul a fost vandut cu plata in rate, numarul ratelor, cuantumul acestora, data scadentei si suma care se plateste de indata drept avans, sunt stabilite anterior.

Actul de adjudecare constituie titlu executoriu impotriva debitorului, iar la data intocmirii acestuia adjudecarea devine executorie.

In cadrul procedurii de executare silita a bunurilor mobile, adjudecarea va avea loc in ziua desfasurarii licitatiei si conform prevederilor art. 447 din Codul de procedura civila, predarea bunului se va face dupa achitarea integrala a pretului.

Executorul judecătoresc va elibera, sub semnatura sa, fiecarui adjudecatar in parte o dovada care cuprinde data si locul licitatiei, numele adjudecatarului, indicarea bunului adjudecat si dupa caz a pretului platit. Dovada eliberata fiecarui adjudecatar constituie titlu de proprietate asupra bunurilor vandute.

Conform prevederilor art. 3 alin. (3) lit. c din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv art. 128 alin. (3) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor in urma executarii silita este operatiune supusa platii taxei pe valoarea adaugata.

In anul 2003, X a executat silit S.C. S S.A. si conform procesului verbal de licitatie din 15.05.2003 a adjudecat in favoarea S.C. L I S.A. bunuri mobile cu taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Conform prevederilor art. 68 pct. 18 lit. b din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, executorul judecătoresc va incasa contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata de la cumparator, aceasta taxa urmand a fi virata bugetului de stat in termen de trei zile lucratoare de la data incasarii de la cumparator.

Executorul judecătoresc a virat la bugetul statului in termenul legal taxa pe valoarea adaugata, iar pentru diferenta virata cu intarziere, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru perioada 06.02.2004 - 18.02.2005, modalitatea de plata a taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de executare silita este reglementata de pct. 58 alin. (2) lit. b din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal.

Conform acestor prevederi legale, executorul judecătoresc incaseaza de la cumparator contravaloarea bunurilor inclusiv taxa pe valoarea adaugata pe care o vireaza la bugetul de stat in termen de cinci zile lucratoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

In anul 2004, X a intocmit un numar de 18 facturi fiscale de executare silita, din care 10 in baza actelor de adjudecare pentru bunuri imobile si 8 in baza proceselor verbale de licitatie, pentru care taxa pe valoarea adaugata aferenta a fost virata la bugetul general consolidat al statului, dupa cum urmeaza:

1. Pentru factura fiscala de executare silita din 30.09.2004, taxa pe valoarea adaugata a fost achitata in termenul legal la bugetul statului.

2. Pentru facturile fiscale de executare silita din 05.11.2004 si din 17.12.2004, unde adjudecatar este A P S.R.L., taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi, nu a fost virata la bugetul de stat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, desi pentru prima

factura exista actul de adjudecare din 05.11.2004, care asa cum prevede art. 516 din Codul de procedura civila nu trebuia intocmit de executorii judecatoresti decat dupa plata integrala a pretului (o parte a creantei plus taxa pe valoarea adaugata), iar pentru a doua factura fiscala, conform procesului verbal de licitatie din 16.12.2004, unde valoarea bunurilor mobile s-a stabilit la data licitatiei, taxa pe valoarea adaugata trebuia virata la bugetul de stat in termen de 5 zile de la data prevazuta de art. 444 din Codul de procedura civila.

3. Pentru facturile fiscale de executare silita din 25.10.2004 si din 17.12.2004, unde adjudecatar este Sindicatul S, respectiv S.C. L I S.A., taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora nu a fost virata la bugetul de stat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, desi pentru bunurile executate silit, executorii judecatoresti au intocmit actele de adjudecare din datele de 06.10.2004 si 30.11.2004, fara ca adjudecatarii sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor adjudecate in favoarea lor.

4. Pentru bunurile adjudecate in favoarea S.C. L I S.A. - Sindicatul S, conform unui numar de 7 acte de adjudecare din data de 06.10.2004, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora a fost virata cu intarziere la bugetul statului, fapt pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

5. Pentru bunurile mobile adjudecate in favoarea S.C. S L S.R.L., conform proceselor verbale de licitatie din 02.09.2004 si 21.09.2004, S.C. O S.R.L., conform proceselor verbale de licitatie din 04.09.2004 si 15.10.2004, S.C. I S.R.L., conform procesului verbal de licitatie din 17.12.2004, S.C. T S.A., conform procesului verbal de licitatie din 28.01.2005, taxa pe valoarea adaugata a fost virata cu intarziere la bugetul general consolidat al statului, fapt pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

6. Pentru bunurile adjudecate in favoarea S.C. P S.R.L. Calarasi, conform procesului verbal de licitatie din 12.01.2005, taxa pe valoarea adaugata a fost virata cu intarziere la bugetul general consolidat al statului, iar taxa pe valoarea adaugata nu a fost virata la bugetul statului pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, fapt pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

7. Incepand cu data de 01.01.2005 a intrat in vigoare Ordonanta Guvernului nr. 83/19.08.2004, pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar prin art. 82 din ordonanta se introduce art. 160[^] la Codul fiscal, care prevede "taxarea inversa" la taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri, respectiv terenuri si cladiri.

In anul 2005, X a emis factura fiscala de executare silita nr. din 04.02.2005 si ulterior actul de adjudecare din 11.02.2005, prin care

adjudeca in favoarea S.C. L I S.A., bunuri imobile (constructii, teren) si bunuri mobile.

Avand in vedere ca pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cladirilor si terenului se aplica prevederile Ordonantei Guvernului nr. 83/2004, respectiv masurile de simplificare privind "taxarea inversa", actul de adjudecare din data de 11.02.2005 nu trebuia intocmit decat dupa ce adjudecatarul achita taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor mobile, suma ce nu a fost virata de executorul judecatoresc la bugetul general consolidat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala.

In concluzie, din analiza taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale de executare silita a debitoarei S.C. S S.A., emise de X, rezulta ca nu a fost virata la bugetul de stat la termenele legale si nici pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala.

Pentru neachitarea debitului restant reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de executare silita si pentru achitarea cu intarziere a taxei pe valoarea adaugata aferenta celorlalte facturi fiscale de executare silita, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Situatia privind taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului general consolidat al statului urmare operatiunilor de executare silita a debitoarei S.C. S S.A. a fost intocmita in baza facturilor fiscale de executare silita, a ordinelor de plata, a actelor de adjudecare si a proceselor verbale de licitatie puse la dispozitie de X pana la data incheierii inspectiei fiscale.

In urma verificarii efectuate, s-a constatat ca nu au fost respectate dispozitiile legale referitoare la conditiile in care trebuiesc intocmite actele de executare silita si anume:

- Au fost intocmite acte de adjudecare inainte ca adjudecatarii, care erau si creditorii, sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor imobile adjudecate
- Au fost incheiate procese verbale de licitatie in care nu au fost consemnate alte termene de plata, stabilite in conditiile legii, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor mobile adjudecate nu a fost achitata de adjudecatari la data licitatiei sau la data individualizarii bunurilor, desi adjudecatarii au intrat in posesia acestora.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

1) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X are obligația virării la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării bunurilor în urma executării silite, în condițiile în care adjudecării (cumpărătorii) nu au plătit și taxa pe valoarea adăugată odată cu contravaloarea bunurilor, deși adjudecarea a devenit executorie.

In fapt, în anul 2004, X a întocmit un număr de 18 facturi fiscale de executare silită, din care 10 în baza actelor de adjudecare pentru bunuri imobile și 8 în baza proceselor verbale de licitație, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost virată la bugetul general consolidat al statului, astfel:

- Pentru facturile fiscale de executare silită din 05.11.2004 și din 17.12.2004, unde adjudecatar este A S.R.L., taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, nu a fost virată la bugetul de stat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală. Pentru prima factură există actul de adjudecare din 05.11.2004, iar a doua factură fiscală a fost întocmită în baza procesului verbal de licitație din 16.12.2004, unde valoarea bunurilor mobile s-a stabilit la data licitației.
- Pentru facturile fiscale de executare silită din 25.10.2004 și din 17.12.2004, unde adjudecatar este S, respectiv S.C. L I S.A., taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu a fost virată la bugetul de stat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală. Pentru bunurile executate silit, executorii judecătorești au întocmit actele de adjudecare din datele de 06.10.2004 și 30.11.2004.
- Pentru bunurile adjudecate în favoarea S.C. P S.R.L., conform procesului verbal de licitație din 12.01.2005, taxa pe valoarea adăugată nu a fost virată la bugetul statului până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

În anul 2005, X a emis factura fiscală de executare silită din 04.02.2005 și ulterior actul de adjudecare din 11.02.2005, prin care adjudecă în favoarea S.C. L I S.A., bunuri imobile (construcții, teren) și bunuri mobile.

Pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă clădirilor și terenului organele de inspecție fiscală au constatat că se aplică prevederile Ordonanței Guvernului nr. 83/2004, respectiv măsurile de simplificare privind "taxarea inversă", astfel acestea au constatat că actul de adjudecare din data de 11.02.2005 nu trebuia întocmit decât după ce adjudecatarul achită taxa pe valoarea adăugată aferentă

bunurilor mobile, suma ce nu a fost virata de executorul judecatoresc la bugetul general consolidat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adaugata ca urmare a faptului ca X nu a achitat la bugetul de stat, conform pct. 58 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de executare silita emise pentru operatiunile de executare silita in care adjudecatari au fost A S.R.L., S, S.C. L I S.A. si S.C. P S.R.L.

In drept, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, "*prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia*", iar potrivit art. 128 alin. (3) lit. b din acelasi act normativ "*sunt, de asemenea, considerate livrari de bunuri efectuate cu plata, in sensul alin. (1):*

[...]

b) *transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, in urma executarii silita;*

[...]."

Referitor la aceste prevederi legale, pct. 58 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"[...]

(2) *In cazul bunurilor supuse executării silita, dacă operațiunea constituie livrare de bunuri, obligația întocmirii facturii fiscale revine persoanei abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, care procedează după cum urmează:*

a) *emite factură fiscală de executare silită, în trei exemplare. Originalul facturii fiscale de executare silită se transmite cumpărătorului, respectiv adjudecatarului, iar exemplarul al doilea se transmite debitorului executat silit;*

b) *încasează de la cumpărător contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pe care o virează la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie. Dacă prin contract se prevede că plata bunurilor se face în rate, taxa pe valoarea adăugată se virează la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data stabilită prin contract pentru plata ratelor.*

O copie de pe documentul prin care s-a efectuat plata taxei pe valoarea adăugată va fi transmisă debitorului executat silit;

c) taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale de executare silită se înregistrează de către persoanele abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite, în alte conturi contabile decât cele specifice taxei pe valoarea adăugată. În situația în care persoana abilitată prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu va evidenția în decontul de taxă pe valoarea adăugată operațiunile respective.

(3) În situația în care executarea silită a fost efectuată potrivit prevederilor alin. (2), debitorul executat silit trebuie să înregistreze în evidența proprie operațiunea de livrare de bunuri, pe baza facturii fiscale de executare silită transmise de persoana abilitată prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă. În situația în care se prevede plata în rate a bunurilor, taxa pe valoarea adăugată se colectează la data stabilită prin contract pentru plata ratelor. Pe baza documentului de plată a taxei pe valoarea adăugată transmis de persoana abilitată prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, debitorul executat silit evidențiază suma achitată, cu semnul minus, în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rândul de regularizări din rubrica "taxa pe valoarea adăugată colectată" a decontului.

(4) Cumpărătorii/adjudecatarii exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe baza facturilor fiscale de executare silită. În situația în care se prevede plata în rate a bunurilor, taxa pe valoarea adăugată se deduce la data stabilită pentru plata ratelor."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pentru bunurile adjudecate in favoarea S.C. A P S.R.L., inscrise in facturile fiscale de executare silita din 05.11.2004 si din 17.12.2004, S.C. P S.R.L., inscrise in factura fiscala de executare silita din 04.02.2005, S.C. L I S.A., inscrise in factura fiscala de executare silita din 25.10.2004, S.C. L I S.A. inscrise in facturile fiscale de executare silita din 17.12.2004 si din 04.02.2005, X avea obligatia sa incaseze de la cumparator, respectiv de la societatile mai sus mentionate, contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, pe care urma sa o vireze la bugetul de stat in termen de 5 zile lucratoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Se retine ca pentru bunurile mobile si imobile supuse executarii silite, inscrise in facturile mai sus mentionate, X a incasat de la adjudecatari (cumparatori) doar contravaloarea acestor bunuri, fara sa

incaseze si sa vireze la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta, in termen de 5 zile de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Astfel, pentru operatiunile de executare silita efectuate de contestatoare, operatiuni care reprezinta livrari de bunuri si care potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, X avea obligatia sa vireze la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor in cauza.

In consecinta, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adaugata, fapt pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X va fi respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste argumentele societatii referitoare la faptul ca taxa pe valoarea adaugata nu a fost virata la bugetul de stat deoarece nu a fost achitata X de catre adjudecatari, precum si la faptul ca taxa pe valoarea adaugata in cauza reprezinta o taxa datorata bugetului de stat de catre adjudecatari, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a retinut mai sus, obligatia virarii la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor inscrise in facturile de executare silita revine persoanei abilitate prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor, respectiv X care are obligatia platii in termen de 5 zile lucratoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie, aceasta obligatie nefiind conditionata de data incasarii taxei de la adjudecatari (cumparatori).

Referitor la argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca pretul platit de adjudecatari este cel stabilit conform art. 445 din Codul de procedura civila, adica cel stabilit prin evaluare si diminuat cu 25%, iar potrivit art. 447 din acelasi act normativ, dupa incheierea licitatiei, executorul judecatoresc intocmeste proces verbal si elibereaza actul de adjudecare fiecarui adjudecatar in parte, act ce constituie titlu de proprietate, obligatiile executorului fiind finalizate in momentul depunerii contravalorii bunurilor vandute, se retin urmatoarele:

In cazul bunurilor mobile, art. 447 din Codul de procedura civila precizeaza:

“După închiderea licitației executorul judecătoresc va întocmi un proces-verbal despre desfășurarea și rezultatul acesteia, care va fi semnat de executor, creditor, debitor, precum și de adjudecatar.

Executorul judecătoresc va elibera, sub semnătura sa, fiecărui adjudecatar în parte o dovadă care va cuprinde data și locul

licitației, numele adjudecatarului, indicarea bunului adjudecat și, după caz, a prețului plătit sau care urmează să fie plătit.

Dovada eliberată fiecărui adjudecatar constituie titlu de proprietate asupra bunurilor vândute; în cazul titlurilor de credit nominative, adjudecatarul va putea obține transferul acestora pe numele său, în temeiul unei copii legalizate de pe acest proces-verbal.

În toate cazurile, predarea bunului se va face după achitarea integrală a prețului; până la predare adjudecatarul suportă riscul pieririi bunului adjudecat”, iar potrivit art. 444 din Codul de procedura civilă, “după adjudecarea bunului adjudecatarul este obligat să depună de îndată întregul preț, în numerar ori cu ordin de plată sau orice alt instrument legal de plată; la cererea sa, încuviințată de executorul judecătoresc, prețul se va putea depune în cel mult 5 zile.

[...].”

Asa cum s-a retinut anterior contestatoarea a incasat de la adjudecatari “pretul”, respectiv contravaloarea bunurilor supuse executării silite, însă potrivit art. 51 din Legea nr. 188/2000 privind executorii judecătorești, “executorul judecătoresc își îndeplinește atribuțiile cu respectarea dispozițiilor prezentei legi, a statutului profesiei și a regulamentului de aplicare a prezentei legi, precum și ale Codului de procedura civilă și ale altor legi aplicabile în materie”, astfel ca prevederile Codului de procedura civilă se completează cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, deși Codul de procedura civilă prevede doar achitarea de către adjudecatar a contravalorii bunurilor supuse executării silite, obligațiile executorului nu sunt doar acelea de încasare a acestui preț, așa cum susține contestatoarea, X, conform pct. 58 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, anterior precizat, având obligația pe lângă acest “pret” să încaseze de la adjudecatari și să vireze la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor supuse executării silite.

2) Referitor la dobânzile și la penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată, având în vedere faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar în sarcina X a fost retinut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată, aceasta datorează și sumele cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”, art. 115, art. 116 și art. 121 din Codul de procedura fiscală, republicată,

drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3) Referitor la sumele reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata virata cu intarziere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care X nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei dobanzi si penalitati de intarziere, ca urmare a faptului ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in anumite facturi de executare silita a fost virata cu intarziere la bugetul de stat.

In drept, potrivit art. 176 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **“contestatia se formulează în scris si va cuprinde:**

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

[...]”, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceasta suma.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi contesta dobanzile si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata virata cu intarziere la bugetul de stat, X nu aduce in sustinerea contestatiei nici un argument de fond care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala si nu prezinta o alta situatie privind modul de calcul al acestor accesorii.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se va respinge contestatia formulata de X pentru acest capat de cerere ca neargumentata si nesustinuta cu documente.

4) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind inregistrarea in contabilitate a constatarilor suplimentare, 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 impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului.

In fapt, prin Dispozitia din 05.10.2005 organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a X a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr. 5/01.10.2005.

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 măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

*“1. Formularul "Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**”*

Intrucat masura stabilita in sarcina X prin Dispozitia din 05.10.2005 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.”

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

5) Referitor la solicitarea X de suspendare a executarii deciziei de impunere contestata, se retine ca in conformitate cu art.185 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului”.

Prin urmare, suspendarea se poate acorda până la soluționarea contestației, astfel încât, având în vedere soluția pronunțată prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca rămasă fără obiect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (3) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 58 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, art. 115, art. 116, art. 121, art. 179, art. 185 și art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

2) Respingerea ca neargumentată a contestației formulată de X referitoare la dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3) Transmiterea contestației pentru capatul de cerere formulat împotriva Dispoziției din 05.10.2005 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice, Activitatea de control fiscal în calitatea sa de organ emitent.

4) Respingerea ca rămasă fără obiect a cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere din 05.10.2005.

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