

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENCIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Direcția Generală a Finantelor Publice
a județului „V”

DECIZIA Nr. 4/02.03.2007
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. „H” S.A. „V”
înregistrată la D.G.F.P. a jud. „V” sub nr..../23.01.2007

Direcția generală a Finantelor publice a județului „V” a fost sesizată de către Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de investigații fiscale „V” prin adresa nr. ...din 29.01.2007 asupra contestației formulată de S.C. „H” S.A., cod de identificare fiscală RO, cu sediul în „V”, str. „S”, „V”, jud. „V”.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. „R” din 19.12.2006, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală - serviciul de investigații fiscale „V”.

Obiectul contestației îl constituie:

1. Decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 emisă pentru obligația fiscală în suma totală de „S” lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de „S1” lei;
- dobânzi de întârziere - TVA în sumă de „S12” lei;
- penalități de întârziere - TVA în sumă de „S13” lei;
- impozit pe profit în sumă de „S2” lei;
- dobânzi - impozit pe profit în sumă de „S21” lei;
- penalități de întârziere - impozit pe profit în sumă de „S22” lei.

2. Decizia nr. .. din 12.12.2006 emisă pentru reverificarea vânzării mijlocului fix „P”

3. Suspendarea executării actului administrativ fiscal atacat.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la D.G.F.P. „V” sub nr./23.01.2007 și respectiv la Activitatea de inspecție fiscală sub nr..../24.01.2007.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 (1) și 179 (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a Finantelor publice a județului „V” prin biroul Soluționare contestații este legal investită să soluționeze contestația în cauză.

I. S.C. „H” S.A. „V”, reprezentată prin „B” în calitate de director general, nu este de acord cu obligația fiscală stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală finalizată prin raportul de inspecție fiscală nr. „R”/19.12.2006, invocând următoarele:

- bază de impunere are ca temei de drept art. 11 din Legea 571/2003 cu aplicabilitate de la 01.01.2004, lege care la data realizării tranzacției, respectiv 20.12.2001, nu era în vigoare, încălcându-se astfel art. 78 din Constituția României și capitolul V alin (a) din Codul etic al inspecției fiscale;

- valoarea de vânzare luată în calcul de organul de inspecție fiscală și în funcție de care s-a stabilit baza de impunere și obligațiile de plată suplimentare nu are nici o bază legală fiind stabilită în mod arbitrar și abuziv pe baza unui raport de expertiză tehnică efectuată după 5 ani de la efectuarea tranzacției la valoarea maximă de „T” lei, considerându-se că valoarea de 1000 lei/ ha era valoarea de piață în zona și în condițiile în care valoarea dată de expert „poate fi între „T₀ – „T” iar din analiza altor tranzacții derulate pe piață în acea perioadă, un ha de teren se vindea cu prețuri cuprinse între 300 și 400 lei/ha așa după cum rezultă și din Contractele de vânzare-cumpărare autentice nr. .../07.12.2001; .../02.07.2002; .../02.07.2002 și .../25.06.2002 pe care le anexăm în xerox copie;

- s-a încălcat art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 22 din Hotărârea nr. 1861 din 21.12.2006 [...] tranzacția care face obiectul reverificării și reconsiderării s-a făcut între două persoane juridice române independente respectiv S.C. „H” S.A. „V” și S.C. „A” S.R.L. „I”, iar impozitele și taxele verificate prin procesul verbal de inspecție fiscală nr. „R”/16.12.2006 au mai făcut obiectul verificării în anii 2002 și 2004 (acte de control cu nr. .../16.12.2002 și .../13.08.2004);

- taxa pe valoarea adăugată calculată ca diferență între valoarea din factura nr. „F” și valoarea luată în calcul de inspecția fiscală „T” este nelegală deoarece s-a încălcat art. 34 alin. 5 lit. a) din Legea 571/2003, ori, în condițiile în care nu s-a emis o factură cu valoarea de „T” lei, baza de impunere suplimentară, impozitul pe profit, TVA suplimentar de plată cu majorările și penalitățile aferente au fost calculate fără nici o bază legală;

- la data efectuării tranzacției atât S.C. „H” S.A. „V” cât și S.C. „A” S.R.L. „I” erau la data realizării tranzacției plătitoare de TVA și în aceste condiții bugetul de stat nu avea nici un câștig ca urmare a taxei pe valoarea adăugată deoarece vânzătorul ar fi plătit iar cumpărătorul ar fi dedus contravaloarea TVA înscrisă pe factură așa cum s-a și întâmplat;

- având în vedere că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit în baza O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a stabilit impozite și taxe în baza art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal atunci în cazul de față se impune aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de art. 160 alin. 1 alin. 2 (b. și c.) și alin. 3;

- decizia .../12.12.2006 a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor legale (art. 103 alin. 1 și alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) în ceea ce privește efectuarea controlului fiscal întrucât impozitele și taxele verificate prin procesul verbal de inspecție fiscală din 19.12.2006 au făcut obiectul verificării în anul 2002 și 2004 și nu se încadrează în cazurile expres prevăzute de lege, nici în referatul cu propuneri de reverificare și nici în decizia de fundamentare nu sunt precizate elementele și datele noi care au condus la luarea acestei decizii;

- raportul de expertiză tehnică efectuat la cererea D.G.F.P. „V”, în speță nu ține seama de prețurile de piață așa cum sunt „lămurite cu rigurozitate” în H.G. 1861/21.12.2006 și considerăm că în mod injust, nelegal și fără temei” expertul a stabilit valoarea de piață a terenului.

- adresa nr. .../2006 a MFP- ANAF-DMPJF precizează "considerăm că poate fi luată în calcul valoarea maximă", precizare relativă ca apreciere și fundament științific și nu poate fi luată în calcul la stabilirea valorii de piață.

Față de cele de mai sus contestatoarea solicită:

- a) desființarea deciziei nr. .../12.12.2006 emisă de MFP-DGFP „V”;
- b) anularea totală a actelor administrative fiscale;
- c) suspendarea executării actelor administrative fiscale, conform art. 185(2) din OG 92/2003;
- d) anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în actele administrative fiscale în sumă de „S” lei.

La dosarul cauzei societatea anexează în xerocopie:

- Contract de vânzare cumpărare autentic cu nr. .../07.12.2001;
- Contract de vânzare cumpărare autentic cu nr. .../02.07.2002;
- Contract de vânzare cumpărare autentic cu nr. .../02.07.2002;
- Contract de vânzare cumpărare autentic cu nr. .../25.11.2002;
- Decizia MFP- Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr....din 29.07.2002;
- Decizia M.F.P. - Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr. ... din 13.12.2002;
- Sentința civilă nr. .../2005 dată de Curtea de Apel secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. .../2004;
- Sentința civilă nr. ../2002 dată de Curtea de Apel secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. .../2002;
- Decizia nr. .../22.03.2006 dată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. .../1/2005;
- Ordinul M.F. nr./03.12.1998 - Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării controlului fiscal.

II.. Prin decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. „R”/19.12.2006, în sarcina contestatoarei s-au stabilit obligații suplimentare de plată către bugetul de stat în sumă de „S” lei cu titlul de taxă pe valoarea adăugată în sumă de „S1” lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de „S1+S12” lei și impozit pe profit în sumă de „S2” lei cu majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de „S12+S22” lei, contestate în totalitate de societate.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației Activitatea de inspecție fiscală consideră ca neîntemeiată contestația și propune respingerea acesteia.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

1. Referitor la suma de „S” lei reprezentând obligații fiscale suplimentare de plată stabilite prin decizia de impunere nr. „D”/19.12.2006,

Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice a județului „V” prin biroul Soluționare contestații este să se pronunțe dacă este legal și corect stabilită, în condițiile în care reanalizarea tranzacției s-a făcut în baza art.11 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În fapt, S.C. „H” S.A. „V” în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. ... din 24.12.2001 încheiat cu societatea S.C. „A” S.R.L. i și a facturii nr. „F” din 20.12.2001 vinde suprafața de teren de „Y”. mp “P” la valoarea totală „X” lei lei.

În baza deciziei nr. .../12.12.2006, emisă de D.G.F.P. „V”, organul de inspecție fiscală efectuează reverificarea fiscală la S. C. „H” S.A. „V” privind creanțele fiscale cuvenite bugetului statului aferente vânzării mijlocului fix „P” în conformitate cu art. 103 alin. 3 din O.G. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de „S1” lei și impozit pe profit în sumă de „S2” lei în baza art. 11(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin reîncadrarea tranzacției de mai sus, ținând cont de raportul de expertiză tehnică nr. .../09.10.2006 prin care s-a stabilit că valoarea de piață a terenului în cauză poate fi între „T₀” lei și „T” lei și scrisoarea de răspuns nr. a MFP-ANAF-Direcția de metodologie și proceduri pentru inspecția fiscală.

Pentru neachitarea la termen a obligațiilor suplimentare stabilite s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă de „S11”+„S12”+„S21”+„S22” lei.

În drept, se fac aplicabile prevederile art. 15 alin. 2 din Constituția României conform căruia “Legea dispune numai pentru viitor, [...]” coroborat cu prevederile:

- art. 7 și art. 9 al Ordonanței Guvernului nr. 61/2001 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991

“art. 7

(1) Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziție, de producție sau la valoarea justă pentru alte intrări decât cele prin achiziție sau producție, după caz.”:

“art. 9

(1) Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit normelor și reglementărilor contabile.

(2) Reevaluarea activelor imobilizate se face, cu excepțiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justă a acestora. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați.

- art. 19 și 22 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

- art. 22 (1) “În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei ordonanțe, organele fiscale au dreptul de a controla și:

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;

2) În cazul tranzacțiilor dintre contribuabili [...], valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

[...] La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode:
[...]

- art. 19 “Pentru neplata la termen a impozitului pe profit se datorează majorări de întârziere, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, aprobată și modificată prin Legea nr. 108/1996, cu modificările ulterioare”.

- art. 29 din O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare:

“Organele fiscale au dreptul să efectueze verificări și investigații la plătitorii taxei pe valoarea adăugată privind respectarea acestei ordonanțe de urgență, inclusiv asupra înregistrărilor contabile. În acest scop contribuabilii au obligația să prezinte evidențele și documentele aferente sau orice alte elemente ce pot avea legătură cu verificarea.

În situația în care în urma verificării efectuate rezultă erori sau abateri de la normele legale, organele fiscale au obligația de a stabili cuantumul taxei pe valoarea adăugată

deductibile și facturate și de a proceda la urmărirea diferenței de plată sau la restituirea sumelor încasate în plus, după caz.

În cazul în care facturile fiscale, evidențele contabile sau datele necesare pentru calcularea bazei de impozitare lipsesc ori sunt incomplete în ceea ce privește cantitățile, prețurile și/sau tarifele practicate pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, organele fiscale vor proceda la impozitare prin estimare.”

- art.21, 22, 23 și 115(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicat:

art. 21 Creanțele fiscale

“(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și quantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

art. 22 Obligațiile fiscale

“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

[...]”.

art. 23 “Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

- art. 115

“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Din analiza documentelor existente la dosar, s-au reținut următoarele:

- operațiunea de vânzare a avut loc la data de 20.12.2001;

- pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată organul de inspecție fiscală a aplicat în mod eronat prevederile art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul

fiscal în vigoare de la 01.01.2004 ori, potrivit Constituției României, legea nu poate dispune decât pentru viitor;

Ori, pentru stabilirea obligațiilor fiscale aferente operațiunii de vânzare care a avut loc la data de 20.12.2001 sunt aplicabile prevederile legale în vigoare la acea dată așa cum au fost arătate mai sus, adică O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit și O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile art. 9 al Legii contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare.

- în raportul de inspecție fiscală nu se fac referiri la modul de dobândire a terenului de către contestatoarele, dacă a fost evaluat la justa valoarea și înregistrat în evidențele contabile conform reglementărilor legale, dacă valoarea de vânzare a terenului este mai mică, egală sau mai mare decât valoarea de înregistrare în contabilitatea contribuabilului (în cazul în care aceasta ar fi fost cea reală).

- inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate, cu excepția cazurilor în care apar elemente noi care nu au putut fi avute în vedere la verificările anterioare când se poate efectua o reverificare;

- la întocmirea actului administrativ fiscal nu s-a respectat întocmai art. 43 din O.G. nr. 92/2003, republicată care prevede "Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

[...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu prezintă în mod explicit motivele de fapt și de drept și aplică retroactiv legea, decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 emisă de A.C.F. „V” se va desființa în temeiul prevederilor art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru suma de „S” lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de „S1” lei, impozit pe profit în sumă de „S2” lei și accesorii în sumă totală de „S11”+„S12”+„S21”+„S22” lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare având în vedere cele reținute prin prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare în perioada verificată.

2. Referitor la solicitarea societății de a se desființa decizia nr. .../12.12.2006 emisă de D.G.F.P. „V” pentru reverificarea vânzării mijlocului fix „P”,

cauza supusă soluționării este dacă măsura reverificării operațiunii de vânzare conform contractului nr. din 24.12.2001 și a facturii nr. F” din 20.12.2001 cu consecința stabilirii de diferențe de impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și majorări și penalități de întârziere aferente în condițiile în care organele de inspecție fiscală au dispus de elemente noi, necunoscute la data controalelor anterioare.

În fapt, urmare a Deciziei nr. .../12.12.2006, prin raportul de inspecție fiscală nr. „R”/19.12.2006, organul de inspecție fiscală a procedat la reverificarea tranzacției din data de 20.12.2001 deoarece au apărut elemente noi necunoscute la data verificărilor anterioare, elemente confirmate și prin raportul de expertiză nr. .../09.10.2006 solicitat de către D.G.F.P. pentru soluționarea unei sesizări privind vânzarea „P”.

Pe baza datelor consemnate în raportul de inspecție fiscală a fost emisă decizia de impunere nr. „D”/20.12.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În drept, art. 103(3) și art. 107 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează:”[...]

art. 103 (3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.

art. 107 (1) „Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Așadar se reține că reverificarea unei perioade deja verificate este un drept al organului fiscal în condițiile respectării actelor normative aplicabile, în speță, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare pentru acest capăt de cerere urmează să se respingă contestația ca fiind fără obiect.

3. Referitor la cererea societății de suspendare a executării deciziei nr. „D”/20.12.2006 potrivit art. 185 din O.G. nr. 92/2003, republicată, așa cum a fost modificat prin Legea nr. 158/2006 se stipulează:

art. 185*)

„ Suspendarea executării actului administrativ fiscal

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

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei”.

Având în vedere aceste prevederi legale precum și soluția pronunțată se reține că cererea de suspendare a executării a rămas fără obiect.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor actelor normative menționate în conținutul deciziei coroborate cu art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E:

1. Respingerea contestației formulată de S.C. „H” S.A. „V” pentru capătul de cerere privind Decizia D.G.F.P. nr. .../12.12.2006 și pentru capătul de cerere privind suspendarea executării titlului de creanță nr. „D”/20.12.2006 ca fiind fără obiect.

2. Desființarea deciziei de impunere nr. „D”/20.12.2006 emisă de A.C.F. „V” pentru suma de „S” lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de „S1” lei, impozit pe profit în sumă de „S2” lei și accesorii aferente în sumă de „S11”+„S12”+„S21”+„S22”lei, urmând a se efectua o nouă inspecție fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale care au făcut obiectul actului administrativ fiscal desființat având în vedere strict considerentele prezentei decizii, documentele și argumentele contestatoarei precum și prevederile legale aplicabile în speță.

3. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

Red/dact