



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
ADMINISTRARE FISCALĂ



Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 41 / ...2009
privind soluționarea contestației depuse de
A.F. L din B... ,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de A.F. L, reprezentată de persoana fizică G.A., cu domiciliul fiscal în B..., str. , nr. ..., jud. Alba, cu privire la contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. ..., ... / ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ..., acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba.

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. Alba - Secretariat general sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că deciziile de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost comunicate petentei în data de ..., după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de reprezentantul petentei și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. În contestația formulată de A.F. L B..., se invocă următoarele:

Petenta contestă Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., în integralitatea lui, respectiv deciziile de impunere subsecvente emise pe numele celor două asociate ale A.F. L, respectiv G.A. și M.M.

Petenta precizează că asociația familială este constituită din 2 membri, în bazza contractului de asociere nr. ... / ..., în următoarele cote de participare:

- G.A.: ...%;
- M.M.: ...%.

Obiectul de activitate al contribuabilului constă în fabricarea pâinii și a produselor de panificație, cod CAEN 1581, iar ca activitatea secundară comerțul cu amănuntul care nu se efectuează prin magazine, cod CAEN 5263.

Petenta face precizarea că, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2005, nu a pus la dispoziția organului de control fiscal documentele contabile necesare derulării inspecției fiscale deoarece acestea au fost distruse în incendiul care a avut loc la punctul de lucru situat în loc. ..., str. ..., nr. ..., unde erau păstrate.

Pe perioada inspecției fiscale, s-a încercat reconstituirea acestora, însă timpul a fost insuficient, reconstituirea urmând chiar și după încheierea inspecției fiscale.

Petenta contestă compararea cu A.F. B, deoarece consideră că a desfășurat activitatea de producție complet diferită față de asociața familială mai sus menționată, iar capacitatea cuptorului A.F. L e mult sub capacitatea cuptorului A.F. B, astfel:

- A.F. B - capacitatea cuptorului 100 pâini de 1,5 kg, 2 arzătoare TD3;
- A.F. L - capacitatea cuptorului 40 pâini de 1,5 kg, 2 arzătoare TD2.

Petenta mai motivează că A.F. L, având activitatea numai pe bază de comenzi cu materialul clientului, frecvența de lucru era de 3 ori pe săptămână, iar în unele cazuri mai puțin, față de A.F. B, care avea activitate zilnică și potențial de aproape 3 ori mai mare.

În sprijinul susținerilor sale, petenta anexează registrul procesului de fabricație avizat de Administrația Finanțelor Publice Blaj nr. ... /

Petenta mai depune din acest registru extras lunar și anual pe anii 2003 - 2004 - 2005, reprezentând cantitatea de pâine prelucrată și materii prime folosite, precum și copii ale facturilor de gaz, electricitate, drojdie, sare, ameliorator, pentru a dovedi prețul de piață practicat la cumpărarea materiilor prime necesare fabricării pâinii.

Față de dovezile prezentate, contestatoarea solicită desființarea actelor fiscale atacate.

Prin contestație se mai precizează că perioada 2006 - 2007 nu face obiectul contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... întocmit de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Alba, ale cărui rezultate sunt sintetizate în Deciziile de impunere nr. ..., ... / ..., organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., obligația fiscală verificată fiind impozitul pe venitul din activități independente, pentru intervalul 01.01.2003 - 31.12.2007.

Contribuabilul a cărui activitate a fost supusă verificării este A.F. L, constituită din doi membri asociați în baza contractului de asociere nr. ... / ..., în următoarele cote de participare atât la venituri cât și la cheltuieli, în perioada 2003 - 2005:

1. G.A.: ...%;
2. M.M.: ...%.

în perioada 2006 - 2007, conform contractului de asociere nr. ... / ..., membrii asociați sunt:

1. G.A.: ...%;
2. G.D.: ...%.

Domiciliul fiscal al persoanei fizice este în B..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, iar locul de desfășurare efectivă a activității este în ..., str. ..., nr. ..., jud. Alba.

Obiectul principal de activitate al contribuabilului constă în “Fabricarea pâinii și a produselor proaspete de patiserie” - cod CAEN 1581, iar ca activitate secundară “Comerț cu amănuntul care nu se efectuează prin magazine” - cod CAEN 5263.

La cap. IV “Impozit pe venit”, organele fiscale au inserat următoarele:

Pentru perioada ..., agentul economic nu a pus la dispoziția organului de control documentele contabile, deoarece, conform declarației acestuia, evidențele contabile în partidă simplă aferente perioadei sus menționate, au fost distruse de incendiul de la sfârșitul anului 2005, care a avut loc la punctul de lucru situat în loc. S..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, unde erau păstrate.

În urma acestui incendiu, evidențele contabile în partidă simplă fiind distruse, agentul economic avea obligația reconstituirii acestora, conform OMFP nr. 1040 / 2004.

Începând din anul 2006, contribuabilul își schimbă profilul activității din fabricarea pâinii și a produselor proaspete de patiserie în comerț cu sicrie, pompe funebre.

În anul fiscal **2003**, reprezentantul fiscal a depus declarația anuală pe venit pentru asociațiile fără personalitate juridică, înregistrată la A.F.P. B... sub nr. ... / ..., prin care declară un venit net anual de ... lei, repartizat în cote procentuale, respectiv:

- G.A. - ...% - ... lei;
- M.M. - ...% - ... lei.

Ca urmare a acestei situații, neavând termen de comparație privind cele declarate de către agentul economic pentru anii 2003, 2004, 2005, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea veniturilor declarate cu cele

constatate de inspecția fiscală în alte cazuri privind fabricarea pâinii și a produselor proaspete de patiserie pe baza locului de desfășurare a activității, a vadului comercial și a localității unde avea punctul de lucru.

Pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor aferente anului 2003, determinarea mărimii bazei de impunere s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, privind estimarea bazei de impunere.

Ca termen de estimare s-a luat în considerare o altă asociație familială cu același obiect de activitate, care a fost verificată de organul de inspecție fiscală în anul 2008, respectiv AF B..., din loc. B..., stabilindu-se următoarele:

- AF B...: venit net constatat - ... lei;
- AF L: venit declarat - ... lei;
- diferența de venit net: ... lei, repartizat în cote procentuale celor

doi asociați după cum urmează:

- G.A.: venit net declarat - ... lei;
- G.A.: venit net constatat - ... lei;
- Diferența de venit net: ... lei;
- M.M.: venit net declarat - ... lei;
- M.M.: venit net constatat - ... lei;
- Diferența de venit net: ... lei.

În urma celor constatate, s-au stabilit diferențe de impozit pe venit pe anul 2003 și accesorii aferente, după cum urmează:

- G.A.:
- * diferență impozit: ... lei;
- * majorări de întârziere: ... lei;
- M.M.:
- * diferența de impozit: 0 lei.

În anul fiscal **2004**, reprezentantul fiscal a depus declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică, înregistrată la AFP B... sub nr. ... / ..., prin care se declara un venit net anual de ... lei, repartizat în cote procentuale astfel:

- G.A. - ...% - venit net ... lei;
- M.M. - ...% - venit net ... lei.

Pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor s-a procedat la fel ca și în anul 2003, respectiv s-au luat în considerare prevederile art. 67 din O.G. Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, privind estimarea bazei de impunere, prin comparare cu aceeași AF B..., stabilindu-se următoarele:

- AF B: venit net constatat - ... lei;
- AF L: venit net declarat - ... lei;
- diferența de venit net - lei, repartizat în cote procentuale celor

doi asociați, după cum urmează:

- G.A.: ...% - venit net declarat ... lei;
- G.A.: ...% - venit net constatat ... lei;

- Diferența de venit net: ... lei.
- M.M.: ...% - venit net declarat ... lei;
- M.M.: ...% - venit net constatat ... lei;
- Diferența de venit net: ... lei.

În urma celor constatate, s-au stabilit diferențe de impozit pe venit pe anul 2004 și accesorii aferente, după cum urmează:

- G.A.:
 - * diferența de impozit: ... lei;
 - * majorări aferente: ... lei.
- M.M.:
 - * diferența de impozit: ... lei;
 - * majorări aferente: ... lei.

În anul **2005**, reprezentantul fiscal a depus declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică, înregistrată la AFP B... sub nr. ... / ..., prin care declara un venit net anual de ... lei, repartizat în cote procentuale, respectiv:

- G.A.: ...% - venit net ... lei;
- M.M.: ...% - venit net ... lei.

Pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor aferente anului 2005, s-a procedat la fel ca și în anul 2003 - 2004, respectiv s-au luat în considerare prevederile art. 67 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, privind estimarea bazei de impunere, prin compararea cu activitatea unei alte asociații familiale, respectiv AF B din B....

În urma comparării veniturilor și cheltuielilor, au rezultat diferențe de impozit pe venit și accesorii aferente, astfel:

- G.A.:
 - * diferență de impozit pe venit: ... lei;
 - * majorări aferente: ... lei.
- M.M.:
 - * diferență de impozit pe venit: ... lei;
 - * majorări aferente: ... lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală și analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport cu legislația în domeniu, se rețin următoarele:

În timpul derulării inspecției fiscale, organele de control au constatat că, pentru perioada 2003 - 2005, agentul economic nu a pus la dispoziția organului de control documentele contabile, deoarece, conform declarației acestuia, evidențele contabile în partidă simplă aferente perioadei sus menționate au fost distruse de incendiul de la sfârșitul anului 2005, care a avut loc la punctul de lucru situat în loc. S..., str. ..., nr. ..., jud. Alba.

Pentru determinarea mărimii bazei de impunere în ceea ce privește impozitul pe venit aferent anilor 2003 - 2005, s-a procedat la estimarea acestora,

prin compararea veniturilor declarate de contribuabil cu cele constatate de inspecția fiscală în alte cazuri de fabricare a pâinii și a produselor proaspete de patiserie, pe baza locului de desfășurare a activității, a vadului comercial și a localității unde avea punctul de lucru, în temeiul art. 67 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Ca termen de estimare, s-a luat în considerare o altă asociație familială cu același obiect de activitate, care a fost verificată de organul de inspecție fiscală în anul 2008, respectiv A.F. B, din localitatea B....

În urma estimărilor efectuate, au rezultat diferențe în ceea ce privește impozitul pe venit, care au fost repartizate în cote procentuale celor doi asociați ai A.F. L, respectiv G.A. și M.M., diferențe care au fost individualizate prin Deciziile de impunere nr. ... și ... /

În fapt, A.F. L B... contestă modul în care organele de inspecție fiscală au procedat în vederea stabilirii veniturilor impozabile și a impozitului aferent pentru perioada 2003 - 2005, în speță asimilarea în vederea estimării veniturilor impozabile, cu A.F. B... din B..., motivând că aceasta asimilare nu este relevantă întrucât A.F. L nu a realizat venituri la nivelul celor realizate de A.F. B, capacitatea de producție fiind inferioară, respectiv:

- A.F. L: capacitatea cuptorului 40 pâini de 1.5 kg, 2 arzătoare TD2;
- A.F. B: capacitatea cuptorului 100 pâini de 4.5 kg, 2 arzătoare TD3.

Totodată, petenta mai susține și că frecvența derulării procesului de producție a pâinii și a produselor de patiserie era mult redusă față de cea a A.F. B, A.F. L având activitate numai pe bază de comenzi cu materialul clientului, cu o frecvență medie de 3 ori pe săptămână.

La art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se stipulează următoarele:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”

Uzând de dreptul conferit de lege, contestatoarea anexează în susținerea contestației noi documente, care nu au fost prezentate organelor de control în timpul inspecției fiscale.

Astfel, la dosarul cauzei sunt anexate copii ale unor facturi de aprovizionare cu materii prime necesare procesului de producție, facturi care au fost recuperate ulterior datei finalizării controlului, spre exemplificare:

- factura ... / ... emisă de S.C. L S.R.L. D..., în sumă totală de ... lei, reprezentând ameliorator necesar procesului de producție;
- factura nr. ... / ..., emisă de S.C. A S.R.L. B..., în sumă totală de ... lei, reprezentând sare vrac;
- factura nr. ... / ..., emisă de S.C. F S.R.L. S..., în sumă de ... lei, reprezentând drojdie fala.

Totodată, petenta mai anexează și Adresa nr. ... / ..., eliberată de E.ON Gaz România, Centrul Relații Clienți Alba, prin care, ca urmare a

solicitării formulate de contestatoare, se atestă consumul de gaze naturale aferent anilor 2005, 2006, fiind anexate și copii ale facturilor de consum de gaze naturale, în sprijinul atestării consumului.

Copii ale facturilor de consum de gaze naturale sunt anexate și pentru anii 2003 - 2004.

Contestatoarea a mai anexat și copii ale facturilor de energie electrică, prin care se atestă consumul de energie electrică pentru perioada 2004 - 2006.

La dosarul cauzei sunt anexate și copii ale unor extrase din registrul procesului de fabricație (registru care a fost prezentat în original organelor de soluționare a contestației, fiind recuperat ulterior încheierii verificării fiscale), întocmit pe anii 1999 - 2006, din care rezultă volumul producției realizate, astfel încât se poate realiza o analiză comparativă între activitatea A.F. L, respectiv A.F. B.

În întocmirea actului de control și a deciziilor de impunere aferente, nu s-au avut în vedere actele mai sus menționate, în cazul în speță neputând fi realizată o analiză aprofundată a situației de fapt deoarece au lipsit la momentul efectuării inspecției fiscale unele documente care au fost ulterior anexate, prin aceasta fiind încălcate prevederile art. 103 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată în 2005, privind Codul de procedură fiscală, și ale pct. 102.1 din H.G. nr. 1050 / 2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, unde legiuitorul a inserat următoarele, cu privire la regulile privind inspecția fiscală:

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

H.G. nr. 1050 / 2004:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Ca atare, se impune refacerea controlului în ceea ce privește stabilirea veniturilor impozabile și a impozitului aferent acestora pentru perioada 2003 - 2005, având în vedere noile documente care au fost anexate de contestatoare, prin prisma cărora organele de inspecție fiscală pot realiza o analiză aprofundată a activității desfășurate de contestatoare, a volumului veniturilor realizate, având în vedere capacitatea de producție și costul materiilor prime destinate realizării producției, precum și cheltuielile cu utilitățile necesare desfășurării activității.

Având în vedere motivele invocate mai sus, se va proceda la desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ... și a Deciziilor de impunere subsecvente nr. ..., ... / ..., acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba, în temeiul prevederilor art. 213 alin. (1) și 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr. 92 / 2003 republicată în 2007, unde legiuitorul a stipulat următoarele:

“Art. 213

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face și în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

“Art. 216

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

În urma desființării, se va proceda la reverificarea perioadei 2003 - 2005 pe linia impozitului pe venit, și se va întocmi un nou act de inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct. 12.7 și 12.8 din Ordinul nr. 519 / 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, unde legiuitorul a inserat următoarele:

“12.7. 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.

12.8. 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, acestea putând fi contestat potrivit legii.”

Noul act de control va fi întocmit de către o altă echipă de control decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ..., având în vedere prevederile pct. 102.5 din H.G. nr. 1050 / 2004, cităm:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ (...), este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ... și ale Deciziilor de impunere nr. ..., ... / ... ale Activității de Inspecție Fiscală Alba, urmând ca, în termen de 30 de zile, să se încheie un nou act administrativ fiscal, conform prevederilor legale și considerentelor inserate în cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin.(2) din O.G nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea 554 / 2004 privind Contenciosul Administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,