



ROMANIA - Ministerul Economiei si Finantelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud
Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR nr. 47/2008

DECIZIA NR. 49/05.06.2008

privind solutionarea contestației depusă de SC S SRL, cu sediul în loc. B, la
D.G.F.P. B sub nr. 7468/18.04.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice B a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului B în legătură cu contestația formulată de SC S SA din loc. B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B prin Decizia de impunere nr. 172/14.03.2008 (filele 123-130), act prin care s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în suma S1 lei, constând în: impozit pe venitul din salarii -S2 lei, contribuția pentru asigurări sociale datorată de angajator - S3 lei, contribuția pentru asigurări sociale datorată de asigurați - S4 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator -S5 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați -S6 lei, contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator - S7 lei, contribuția la fondul de șomaj datorată de angajat - S8 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice - S9 lei, precum și obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere și penalități aferente în sumă totală de S10 lei și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. 173/14.03.2008 (fila 122). Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. 548/18.03.2008 (filele 37-118), inspecția fiscală generală s-a efectuat la solicitarea Serviciului de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului de Poliție a Județului B, prin adresa nr. 65347/2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B sub nr. 6591/02.04.2007.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin adresa nr. 7468/06.05.2008 s-au solicitat organului de inspecție fiscală date, documente și precizări suplimentare legate de obligațiile fiscale stabilite suplimentar (fila 155).

În cauză a fost întocmit referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 172/14.03.2008 (filele 123-130) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B pentru SC S SA B s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de **S11 lei**, constând în impozit pe venitul din salarii - **S2 lei**, contribuția pentru asigurări sociale datorată de angajator - **S3 lei**, contribuția pentru asigurări sociale datorată de asigurați - **S4 lei**, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator - **S5 lei**, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați - **S5 lei**, contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator - **S7 lei**, contribuția la fondul de șomaj datorată de angajat - **S8 lei**, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale - **S9 lei** și majorări de întârziere și penalități aferente - în sumă de **S10 lei**.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. 548/18.03.2008 (filele 37-118), raport întocmit în urma inspecției fiscale generale care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate. În concret, verificarea fiscală s-a efectuat la solicitarea Serviciului de investigare a fraudelor din cadrul Inspectoratului de Poliție a Județului B, care prin adresa nr. 65.347/2006 (fila 132) a solicitat organelor fiscale stabilirea taxelor și impozitelor de la plata cărora s-a sustras SC S SA în perioada anilor 1999-2006 prin înregistrarea în evidența fiscală de documente fictive și de operațiuni nereale privind plata salariilor.

Potrivit constatărilor organelor fiscale și a mijloacelor de probă puse la dispoziție de către organele de poliție, sumele stabilite suplimentar sunt rezultatul întocmirii de către petenta a unor state de plată fictive care nu au fost înregistrate în contabilitate și pentru care nu s-au constituit și virat la bugetul consolidat impozitele și contribuțiile aferente. În fapt, așa cum reiese din declarațiile puse la dispoziția organului fiscal de către organele de poliție, angajații societății au semnat și au ridicat salarii de pe două state de plată: unul care conținea toate datele societății, care a fost înregistrat în evidența contabilă și pentru care au fost calculate toate impozitele și contribuțiile datorate bugetului consolidat și un stat de plată fictiv, care nu a fost înregistrat în evidența contabilă și pentru care nu s-au calculat și virat obligațiile fiscale aferente.

Organul de inspecție fiscală a urmărit stabilirea corectă a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat în baza actelor puse la dispoziție de către societate și de către organele de cercetare penală. Actele puse la dispoziție de Serviciul de investigare a fraudelor au fost statele de plată cu mențiunea "test" emise de SC S SA și declarațiile a șase salariați în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuțiile sociale și accesoriile aferente. În opinia organului de control, neînregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu forța de muncă constituie fapte

de natură infracțională prevăzute de art. 9 lit. b) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește suma de **S12 lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculate ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal, organul de inspecție fiscală consideră că SC S SA și-a diminuat nejustificat obligația de plată prin deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe trei facturi privind achiziția unor clădiri.

Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. 173/14.03.2008 (fila 122), decizie contestată de către petentă, organele de inspecție își menține punctul de vedere, considerând că efectuarea de plăți pentru salarii neînregistrate în evidența contabilă presupune și venituri din operațiuni economice care nu au fost consemnate în documente justificative.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr 172/14.03.2008 (filele 123-130) petenta a formulat și a depus contestație la registratura Administrației Finanțelor Publice B sub nr. 10794/10794 (filele 135-145). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B, sub nr. 7468/18.04.2008.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă decizia de impunere nr. 172/14.03.2008 prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de **S11 lei**, solicitând desființarea acesteia ca nelegală și netemeinică, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată privind impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile la bugetul general consolidat legate de salarii în sumă totală de **S1 lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de **S13 lei**, contestatoarea consideră că din raportul de inspecție fiscală pe baza căruia s-a emis decizia de impunere, nu rezultă modul cum s-au făcut aceste calcule.

Astfel, în ipoteza că ar fi existat atât state de plată înregistrate în contabilitate cât și state de plată "test" pe baza cărora s-au acordat salariile nete angajaților, organul fiscal ar fi trebuit să stabilească care erau obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat, cât din acestea au fost calculate și virate și, prin diferență, cât urmează să se vireze.

De asemenea, contestatoarea consideră că organul de inspecție fiscală nu a respectat în întregime prevederile art. 5, art. 6 și art. 49 ale Codului Fiscal, în ceea ce privește determinarea stării de fapt fiscale, și nu a avut în vedere calcularea corectă a tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor, fie că acestea sunt mai mici sau mai mari decât cele înregistrate în contabilitate și raportate. Prin urmare, organul de inspecție fiscală nu a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, în condițiile în care salariile brute și contribuțiile calculate asupra acestora, conform normelor legale în vigoare, sunt cheltuieli deductibile fiscal.

În aceste condiții, prin modul în care s-a procedat, SC S SA se consideră privată de dreptul de a-i fi calculate corect obligațiile datorate bugetului consolidat al statului și obligată la plata unor sume pe care nu le datorează.

În ceea ce privește stabilirea de obligații fiscale accesorii în sumă de **S12 lei** pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, ca urmare a neaplicării

măsurilor de simplificare prevăzute de Codul Fiscal , cu ocazia achiziționării unei clădiri, în opinia petentei, pentru a-i fi calculate obligații fiscale accesorii trebuie să existe o obligație principală de plată, în speță taxă pe valoarea adăugată, care să nu fi fost achitată la termenul de scadență.

Nefiind îndeplinite aceste condiții , în sensul că neaplicarea măsurilor de simplificare nu au condus la stabilirea suplimentar a unei taxe pe valoarea adăugată care să nu fi fost virată la buget, organul de inspecție fiscală nu este îndreptățit să calculeze majorările de întârziere.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, urmează a se stabili dacă capătul de cerere privind obligații suplimentare constând în impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente poate fi analizat pe fond în condițiile în care organele competente au pe rol dosarul penal nr. 1449/P/2006 conform adresei transmise de către Inspectoratul de Poliție a Județului B, Serviciul de Investigare a Fraudelor (fila 156).

Așa cum rezultă din dosar , prin adresa nr. 6591/02.04.2007 (fila 132) s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B, efectuarea unei inspecții fiscale parțiale având ca obiect stabilirea taxelor și impozitelor de la plata cărora s-a sustras societatea în perioada anilor 1999-2006 prin înregistrarea în evidența contabilă de documente fictive și de operațiuni nereale privind plata salariilor. Raportul de inspecție fiscală întocmit a stat la baza emiterii deciziei de impunere 172/14.03.2007 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina SC S SA B impozit pe venitul din salarii și contribuții aferente salariilor în sumă totală de S1 lei, obligații fiscale accesorii aferente acestora în sumă de S13 lei.

1. In ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată privind impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile la bugetul general consolidat legate de salarii în sumă totală de S1 lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S13 lei, sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, republicat, coroborate cu prevederile art. 244 alin.(1) pct. 2 din Codul de procedură civilă care stipulează că, "*Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: a)organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organul în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.*"

"Instanța poate suspenda judecata :

1. [...]

2. când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează sa se dea."

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările organelor de competente, din care rezultă că s-au întocmit state de plată suplimentare care nu au fost înregistrate în evidența contabilă și ca urmare s-a eludat legea fiscală, diminuându-se impozitele și contribuțiile datorate bugetului general consolidat.

Având în vedere cele de mai sus constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor savârșite, a realității și legalității documentelor întocmite și folosite, inclusiv a operațiunilor reflectate în acestea , se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din această perspectivă, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de inspecție fiscală privitoare la statele de plată "test" și la realitatea plății salariilor către angajați, ar determina adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat.

Cu alte cuvinte, faptele pentru care s-au sesizat organele de cercetare penală raportate la legislația în materie au o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și, în consecința, pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare a contestației se impune suspendarea procedurii administrative prevăzute de Codul de procedură fiscală, republicat, până când organele în drept se vor pronunța asupra realității și legalității statelor de plată "test" și a plății salariilor pe baza acestora, cu consecințe directe asupra impozitului pe venitul din salarii, contribuțiile aferente salariilor și obligațiilor fiscale accesorii aferente.

2. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă de S12 lei aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă de către petentă în urma neaplicării măsurilor de simplificare prevăzute de art. 160¹ pentru achiziționarea unor clădiri, taxă înscrisă în factura nr. 573705/26.01.2005 în sumă de S14 lei emisă de către SC P M&M PROD SRL (fila 72) și în facturile nr. 3833320/04.09.2006 în sumă de S15 lei (fila 71) și nr. 3833321/02/04.10.2006 în sumă de S16 lei (fila 70) emise de SC C SRL , se rețin următoarele :

Așa cum prevede art. 160¹ alin. (2) lit. c) din Codul Fiscal, clădirile de orice fel sau părți de clădire sunt bunuri pentru care se aplica măsurile de simplificare.

Alin. (3) al aceluiași articol din Codul Fiscal reglementează modul concret de aplicare a acestor măsuri , sens în care dispune:

*(3) "Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă". **Furnizorii și beneficiarii** evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări , respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, **atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă**, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată"*

Organul de inspecție fiscală a considerat taxa pe valoarea adăugată dedusă de către petenta din facturile amintite mai sus ca fiind **taxă pe valoarea adăugată de plată**, calculând obligații fiscale accesorii aferente începând din luna următoare emiterii acestor facturi de către furnizori și înregistrarea de către SC S SA în contabilitate și în decontul de taxă (fila 69). Într-adevar beneficiarul clădirii, în speța SC S SA , neaplicând măsurile dispuse de art. 160¹ din Codul Fiscal a înscris taxa pe valoarea adăugată doar în jurnalul de cumpărări, ca taxa deductibilă și nu a

înscris aceeași sumă și în jurnalul de vânzări, ca și taxă colectată, influențând astfel suma taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut însă seamă de normele legale în sensul că la calculul taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat se iau în considerare ansamblul operațiunilor derulate într-o perioadă fiscală de raportare (luna sau trimestrul) față de buget, și nu o anumită operațiune sau un anumit tip de operațiuni, cum greșit au procedat organele de control.

Că este așa rezulta din prevederile art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal până la 31.12.2006 și a art. 147³ din aceeași lege actualizată, prevederi conform cărora regularizările privind taxa pe valoarea adăugată se fac prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite și depuse de către persoanele înregistrate, astfel:

- **art. 149** "(1) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute de prezentul articol prin decontul de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.

(3) Se determină taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, în perioada fiscală de raportare, prin adăugarea la taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată al perioadei fiscale anterioare.

(4) Prin decontul de taxa pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei pe valoarea adăugată de plată sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată [...]. "

- **Art. 147³**, prevede în principiu, aceleași reguli de regularizare a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum rezultă din textele menționate mai sus, calculul taxei pe valoarea adăugată de plată se face având în vedere toate achizițiile și toate livrările dintr-o perioadă fiscală de raportare, în cazul de față, luna calendaristică. Astfel, taxa pe valoarea adăugată dedusă de către petentă din cele trei facturi cu care s-au achiziționat clădirile nu poate fi considerată direct taxă de plată, fiind obligatoriu a include aceste sume în jurnalul de cumpărări ca taxa de dedus și în jurnalul de vânzări ca taxă colectată pentru luna în care a fost emisă factura, calculând taxa de plată sau de rambursat ca diferența între totalul celor două.

În concret, verificând deconturile de taxă pe valoarea adăugată pe perioada ianuarie 2005-februarie 2008 (filele 159-235), se constată că SC S SA a înregistrat în această perioadă atât taxă pe valoarea adăugată de plată, cât și taxă pe valoarea adăugată de rambursat. Această situație este confirmată și de către organul de inspecție fiscală în raportul întocmit cu ocazia verificării.

Astfel, din decontul prezentat pentru luna ianuarie 2005 (fila 181-182), luna în care s-a înregistrat prima factură cu care s-a achiziționat clădirea pentru care nu s-au aplicat măsurile de simplificare, rezultă sumă negativă a taxei de S17 lei. Influând această sumă cu taxa pe valoarea adăugată dedusă din factura amintită fără a fi înregistrată și ca taxă colectată, rezultă **taxă pe valoarea adăugată de plată pentru luna ianuarie 2005 de S18 lei**. În mod corect obligațiile fiscale accesorii reprezentând majorări de întârziere pentru luna ianuarie 2005, calculate începând cu data scadenței, adică 25.02.2005, **se datorau asupra sumei de S18 lei, nu asupra sumei de S14 lei** așa cum au fost calculate (fila 69). În mod asemănător, se impune verificarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat pentru fiecare perioadă fiscală de raportate în intervalul ianuarie 2005-februarie 2008, și recalcularea majorărilor de întârziere asupra obligațiilor fiscale reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată calculată ca diferența între taxa aferentă tuturor achizițiilor, și taxa aferentă tuturor livrărilor pentru fiecare lună calendaristică (în cazul petentei, perioada de raportare fiscală).

Ținând seama de cele arătate mai sus și pentru o corectă determinare a obligațiilor fiscale reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată se impune ca în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, să se desfășoare parțial actul contestat pentru suma de **S12 lei**, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal în temeiul și în condițiile stabilite prin Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005.

3. Analizând capătul de cerere privind impozitul pe profit, obligație pentru care s-a emis Decizia nr. 173/14.03.2008 privind nemodificarea bazei de impunere, constatăm că solicitarea contestată este întemeiată.

În condițiile în care sumele reprezentând salarii brute din statele de plată "test" au fost luate în considerare de organele de inspecție la stabilirea diferențelor suplimentare privind impozitul pe venit și a contribuțiilor sociale, inclusiv accesoriile aferente acestora, este logic ca aceste sume să fie luate în calcul la determinarea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit. Nu este admisibil ca din punct de vedere al veniturilor din salarii și a contribuțiilor sociale, sumele înscrise în statele "test" să fie luate în considerare ca reale, dar sub aspectul impozitului pe profit aceleași sume să fie excluse din baza de impozitare a acestei obligații fiscale. De altfel, organul de control avea, printre altele, obligația verificării stabilirii corecte a bazei de impunere la toate categoriile de impozite, așa cum dispune art. 94 alin.(3) lit. e) din Codul de procedură fiscală are și atribuțiunea de: *"stabilire corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/ sau stabilită după caz, la momentul începerii inspecției fiscale"*.

Aserțiunea organului de control, privind existența unor venituri neînregistrate în contabilitate nu poate fi luată în considerare, întrucât din datele și documentele puse la dispoziție, nu reiese acest fapt.

Având în vedere cele de mai sus, urmează ca Decizia nr. 173 privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit, să fie desființată, și pe cale de consecință, să se stabilească baza de impunere la impozitul pe profit și implicit obligațiile fiscale aferente.

Pentru considerentele de mai sus în temeiul art. 214 alin.(1) si art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma de S19_ reprezentând obligații fiscale stabilite suplimentar la plata privind impozitul pe venitul din salarii în sumă de **S1 lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de **S13 lei** până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 172/14.03.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Publice a municipiului Bistrița, pentru suma de S12_ lei urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal având în vedere strict considerentele prezentei decizii, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

3. Desființarea parțială a Deciziei nr. 173 privind nemodificarea bazei de impunere emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Publice a municipiului B referitoare la impozitul pe profit, urmând să se încheie un nou act administrativ, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF NR. 519/2005.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV
LS
