

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 88
din 28.04.2006
privind soluționarea contestației formulată de
SC SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. .../ 1.07.2004
și reînregistrată sub nr ... din 28.02.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava, prin adresa nr./27.02.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../28.02.2006, asupra Ordonanței de scoatere de sub urmărire penală din data de 3.01.2006 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății ... SRL în dosarul penal nr .../P/2005, în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației.

Constatând că motivul pentru care a fost suspendată soluționarea contestației depuse de SC ... SRL a încetat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să soluționeze pe fond contestația.

Societatea contestă măsurile stabilite prin procesul – verbal întocmit la data de 8.04.2004 de către Activitatea de Control Fiscal Suceava, și înregistrat sub nr. .../15.04.2004, privind **suma de lei vechi, care în baza art 5 din Legea nr 348/2004 privind denominarea monedei naționale, se convertește în lei noi**, reprezentând:

OBLIGAȚIA BUGETARĂ	LEI VECHI	LEI NOI
impozit pe profit		
dobânzi aferente impozitului pe profit		
penalități aferente impozitului pe profit		
taxă pe valoarea adăugată		
dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată		
penalități aferente taxei pe valoarea adăugată		
restanțe impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată și accesorii ale acestora - conform fișei sintetice editată la data de 18.03.2004 de A.F.P. Câmpulung Moldovenesc		
dobânzi aferente impozitului pe profit restant		
penalități aferente impozitului pe profit restant		
dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restantă		
penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restantă		

În continuare, sumele ce fac obiectul contestației formulate de SC ... SRL, vor fi exprimate doar în lei noi, denumiți în continuare lei, în baza art 1 din același act normativ, care stipulează:

(1) La data de 1 iulie 2005, moneda națională a României, leul, va fi denominată astfel încât 10.000 lei vechi, aflați în circulație la această dată, vor fi preschimbați pentru 1 leu nou.

(2) Denominarea reprezintă acțiunea de reducere a valorii nominale a însemnelor monetare.

(3) Leul nou va fi unitatea monetară națională a României, denumită în continuare leu, și se va diviza în 100 de bani.

Prin Decizia nr. ... / 27.07.2004, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .. SRL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile art. 183 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 179 din O. G. nr 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea, județul Suceava, prin contestația depusă împotriva procesului – verbal din 8.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, aduce următoarele argumente:

Contestatoarea susține că organele de control nu au ținut cont la stabilirea diferenței valorice de .. lei, care a fost luată ca bază de calcul pentru determinarea TVA suplimentar, de datele din anexa nr 1 întocmită de Garda Financiară ...din care rezultă faptul că societatea a întocmit facturi pentru întreaga cantitate de material lemnos înscrisă în exemplarul nr 1 al avizelor de expediție (regim silvic).

Petenta precizează faptul că facturile menționate în anexele întocmite de organele Gărzii Financiare au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, fiind înscrise în jurnalele de vânzări întocmite lunar, în baza cărora s-au întocmit deconturile de TVA, care au fost depuse la Administrația Finanțelor Publice ...

De asemenea, petenta susține că nu sunt diferențe de venituri neînregistrate pentru care să se impună calcularea de impozit pe profit suplimentar, deoarece valorile înscrise în avizele de expediție pentru material lemnos corespund cu cele din facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă a unității (jurnale de vânzări, balanțe de verificare).

Petenta susține că, în urma verificării efectuate la data de 11.02.2004, organele de control din cadrul Gărzii Financiare au stabilit că societatea microîntreprindere, fapt

pentru care a procedat la calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de lei și la corectarea sumelor reprezentând impozit pe profit declarate la organul fiscal.

Pentru motivele prezentate mai sus, societatea consideră că nu datorează impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentar și că dobânzile și penalitățile nu au obiect.

În ceea ce privește sumele restante de ... lei, petenta susține că nu cunoaște componența debitelor restante, unitatea datorând la 31.12.2003, conform balanței de verificare, sumele de lei - TVA și de ... lei - impozit pe veniturile microîntreprinderii.

De asemenea, petenta consideră că, fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, nu datorează dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe profit restant.

II. Prin procesul - verbal din 8.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, s-a stabilit că SC SRL datorează bugetului de stat suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit restant;
- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restantă;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restantă;

Controlul a avut în vedere perioada anului 2003 și s-a efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare prin adresa nr. .../19.02.2004.

Verificarea s-a efectuat prin sondaj, având la bază documentele prezentate de către Garda Financiară ..., precum și evidențele Administrației Financiare, deoarece societatea nu a dat curs solicitării privind prezentarea evidenței contabile, transmisă cu recomandata nr. .../11.03.2004 și returnată de poștă cu mențiunea „destinatar necunoscut la adresă”.

În actul de control contestat se precizează că din analiza comparativă efectuată asupra exemplarelor avizelor de expediție cu regim silvic predate Ocolului Silvic ... (exemplarul 3) și a celor identificate la beneficiar (exemplarul 1) s-au constatat diferențe cantitative în minus nefacturate de mc material lemnos cu valoarea de lei. De asemenea, se precizează că, prin nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare ..., ..., administratorul de fapt al societății (conform procurii nr. .../17.04.2003), recunoaște operarea de date eronate în avizele de expediție.

În conformitate cu prevederile Legii 345/2002 cap XI art 25 pct B și ale pct 11.7 din HG 401/2002, care stipulează că agenții economici sunt obligați să consemneze toate livrările în facturi fiscale, organele de control au considerat că petenta avea obligația să întocmească facturi fiscale pentru livrările în sumă de lei și să consemneze TVA –ul corespunzător de ... lei atât în jurnalul de vânzări precum și în decontul aferent perioadelor respective.

Organele de control precizează că taxa pe valoarea adăugată de ... lei stabilită suplimentar este aferentă lunii martie 2003, cu termen de plată 25.04.2003.

În conformitate cu prevederile Legii 414/2002, cap II art 7 și ale art. 19 din Legea nr. 87/1994, republicată, organele de control au stabilit că pentru suma neevidențiată la grupa venituri de exploatare de ... lei societatea datorează suplimentar un impozit pe profit de ... lei, cu termen de plată la 25.04.2003.

Organele de control precizează că impozitul pe profit suplimentar de ... lei a fost determinat prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de ... lei. Se precizează de asemenea că, cota de impozit pe profit realizată este de 8% din totalul vânzărilor, determinată pe baza raportărilor fiscale.

În actul de control atacat se menționează că s-a procedat la estimarea impozitului pe profit datorat deoarece petenta nu a pus la dispoziție evidența contabilă, prin nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare ..., administratorul societății susținând că această evidență ar fi fost distrusă în urma unui incendiu.

Conform Legii 345/2002, cap VIII, art 33, OG 92/2003, titlul VIII, art 108, OG 61/2002 cap V, art 12, s-au calculat dobânzi de ... lei și penalități de ... lei pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Conform art 24 cap IV din Legea 414/2002, titlul VIII, art 108 din OG 92/2003, OG 61/2002, cap V, art 12, s-au calculat dobânzi de ... lei și penalități de lei pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Organele de control precizează că din fișa sintetică editată la data de 18.03.2004 de Administrația Finanțelor Publice rezultă că agentul economic supus verificării înregistrează datoriile restante către bugetul de stat, astfel:

- ... lei – impozit pe profit;
- lei – taxă pe valoarea adăugată.

În situația centralizatoare a constatărilor se precizează că restanțele conform fișei sunt în sumă de lei.

Pentru sumele restante, organele de control au calculat în baza prevederilor art. 24 din Legea 414/2002 și art 33 din Legea 345/2002, următoarele accesorii:

- ...lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
-lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
- lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit restant.

Organele de control, ținând cont de faptul că au mai fost calculate dobânzi și penalități, evidențiate în fișa sintetică, au stabilit următoarele accesorii pentru sumele restante:

- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit restant.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând lei - impozit pe profit, .. lei – taxă pe valoarea adăugată, ... lei – dobânzi aferente impozitului pe profit, lei – penalități aferente impozitului pe profit, ... lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, corespunzătoare operațiunilor de comercializare a cantității de mc material lemnos, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra legalității măsurilor stabilite prin procesul – verbal din data de 8.04.2004.

În fapt, din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru cantitatea de mc material lemnos livrată către diverși beneficiari, în valoare de ... lei.

Deoarece petenta nu a pus la dispoziția organelor de control evidența contabilă, iar prin nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare ..., administratorul societății susține că această evidență ar fi fost distrusă în urma unui incendiu, organele de control au procedat la estimarea impozitelor și taxelor datorate de agentul economic ca urmare a nefacturării cantității de ... mc material lemnos livrată către diverși beneficiari, în valoare de lei.

Astfel, organele de control au constatat că în luna martie 2003 agentul economic nu a înregistrat în evidența contabilă venituri de exploatare de lei, ca urmare a comercializării cantității de mc material lemnos.

Organele de control au stabilit că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar de ... lei, cu termen de plată la 25.04.2003, calculat prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de control au considerat că petenta avea obligația să întocmească facturi fiscale pentru livrările în sumă de ... lei și să consemneze taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare de lei atât în jurnalul de vânzări precum și în decontul aferent perioadelor respective. Ca urmare, organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată suplimentară de ... lei, aferentă lunii martie 2003, cu termen de plată 25.04.2003.

În drept, în ceea ce privește obligativitatea plății impozitului pe profit pentru profitul impozabil obținut din orice sursă sunt aplicabile prevederile art 1 și 7 din Legea nr 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează :

„ART. 1

(1) Sunt obligate la plata impozitului pe profit, în condițiile prezentei legi, și denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române, pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;[...]”

„ART. 2

(1) Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]”

„ART. 7

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Din textele de lege citate mai sus se reține că persoanele juridice române au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil obținut din orice sursă. Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil.

În ceea ce privește **obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată** aferentă bunurilor livrate de către contribuabilii înregistrați la organele fiscale competente ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art 1, 2 și 13 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează:

„ART. 1

(1) Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat. Prezenta lege stabilește regulile referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

(2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).”

„ART. 2

(1) În sensul prezentei legi, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

(2) Activitățile economice la care se face referire la alin. (1) sunt activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri. [...]”

„ART. 13

(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiuni taxabile;[...]”

Din textele de lege citate mai sus se reține faptul că agenții economici au obligația să plătească la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii bunurilor livrate.

Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată datorată de către contribuabilii înregistrați la organele fiscale competente ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art 8, 14, 16, 18 și 20 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează:

„ART. 8

(1) Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operațiuni taxabile, la care se aplică cota standard a taxei pe valoarea adăugată; nivelul cotei standard se stabilește prin prezenta lege;[...]”

„ART. 14

Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.[...]”

„ART. 16

(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege. [...]”

„ART. 18

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;[...]"

„ART. 20

(1) În România cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică operațiunilor impozabile, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată.[...]"

Din textele de lege citate mai sus se reține faptul că taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei de 19 % asupra contravalorii bunurilor livrate și se datorează în momentul efectuării livrării de bunuri.

Din actul de control atacat se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza comparativă efectuată asupra exemplarelor avizelor de expediție cu regim silvic predate Ocolului Silvic ... (exemplarul 3) și a celor identificate la beneficiar (exemplarul 1), că **societatea nu a întocmit în luna martie 2003 facturi fiscale pentru cantitatea de mc material lemnos livrată către diverși beneficiari, în valoare de ... lei.**

Constatarea organelor de control se bazează pe informațiile cuprinse în anexa nr. ... la Nota de constatare din data de 11.02.2004, întocmită de Garda Financiară

Din anexa nr. ... la Nota de constatare din data de 11.02.2004, întocmită de Garda Financiară, reprezentând Situația privind livrările de material lemnos efectuate de către SC ... SRL către societăți comerciale din județul ..., rezultă că **suma de lei reprezintă în fapt contravaloarea diferențelor cantitative de mc material lemnos constatate în minus pe exemplarele avizelor de expediție cu regim silvic predate Ocolului Silvic (exemplarul 3) față de exemplarele identificate la beneficiar (exemplarul 1), aferente perioadei iunie – august 2003, și nu lunii martie 2003.**

Potrivit art 3 din H.G. nr 735/1998 pentru aprobarea Instrucțiunilor cu privire la circulația și controlul circulației materialelor lemnoase și al instalațiilor de transformat lemn rotund, avizul de expediție este document de însoțire a materialului lemnos pe durata transportului și „este utilizat pentru justificarea provenienței materialelor lemnoase expediate în baza unui contract sau a unei comenzi, pe timpul transportului cu orice mijloc, precum și de către unitățile autorizate să recepționeze și să prelucreze materiale lemnoase.”

Din situația întocmită de Garda Financiară ... rezultă că SC ... SRL nu are documente legale de proveniență pentru cantitatea de material lemnos de ... mc în

valoare de ... lei, și nu că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru această cantitate în momentul livrării către diverși beneficiari.

În Nota de constatare din data de 11.02.2004, întocmită de Garda Financiară nu se fac referiri cu privire la faptul că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru diferențele cantitative de ... mc material lemnos livrate către diverși beneficiari, în valoare de ... lei.

Potrivit art. 58 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „*organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*” În ceea ce privește mijloacele de probă, la art 43 alin 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează că „*probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*”

Din cele prezentate se reține că măsurile stabilite de organul fiscal prin procesul – verbal din data de 8.04.2004 nu se întemeiază pe constatări proprii și că probele administrate în cauză nu sunt suficiente pentru a dovedi că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru diferențele cantitative de mc material lemnos livrate către diverși beneficiari, în valoare de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta nu a pus la dispoziția organelor de control evidența contabilă, iar prin nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare, administratorul societății susține că această evidență ar fi fost distrusă în urma unui incendiu, drept pentru care organele de control au procedat la estimarea impozitelor și taxelor datorate de agentul economic ca urmare a nefacturării cantității de ... mc material lemnos livrată către diverși beneficiari, în valoare de ... lei.

În ceea ce privește dreptul organelor de control de a determina prin estimare impozitele și taxele datorate bugetului de stat sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art 14 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată la data de 29.07.2003, care stipulează:

„ART. 14

În cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni sau contravenții, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, impozitele, taxele și contribuțiile datorate, acestea vor fi determinate de organul de control prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare.”

- art 21 și 60 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 21

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. 60

Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Din textele de lege citate se reține că organul de control poate determina prin estimare impozitele, taxele și contribuțiile datorate de contribuabil atunci când acestea nu se pot stabili pe baza evidențelor contribuabilului. Estimarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate de contribuabil se realizează în fapt prin estimarea bazei de impunere la care se aplică cota corespunzătoare.

Din actul de control contestat se reține că organele de control au considerat că petenta avea obligația să întocmească facturi fiscale și să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de material lemnos în sumă de lei, din luna martie 2003. Ca urmare, organele de control au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, calculată prin aplicarea cotei de 19% la suma de lei.

De asemenea, din actul de control contestat rezultă că organele de control au procedat la estimarea impozitului pe profit datorat de agentul economic ca urmare a nefacturării cantității de mc material lemnos livrate către diverși beneficiari, în valoare de lei, motivat de faptul că petenta nu a pus la dispoziția organelor de control evidența contabilă, iar prin nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare ..., administratorul societății susține că această evidență ar fi fost distrusă în urma unui incendiu.

Organele de control au stabilit că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar de ... lei, cu termen de plată la 25.04.2003, calculat prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de ... lei.

Așa după cum rezultă din textele de lege citate mai sus, impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil, și nu prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor.

Motivul invocat de organele de control în ceea ce privește determinarea impozitului pe profit prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor este acela că nu s-a putut determina costul de achiziție în vederea stabilirii profitului impozabil, iar cota de impozit pe profit realizată este de 8% din totalul vânzărilor, determinată pe baza raportărilor fiscale.

În ceea ce privește modalitatea de efectuare a estimării impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează:

„ART. 27

(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru:

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;[...]”

În cazul impozitului pe profit se estimează profitul impozabil la care se aplică cota de 25%.

Mai sus am văzut că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din cele prezentate se reține că organele de control au stabilit că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar de lei, calculat prin aplicarea cotei de 8% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de ... lei, și nu prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil estimat a fi obținut din comercializarea cantității de ... mc material lemnos.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că din datele din anexa nr 1 întocmită de Garda Financiară rezultă faptul că societatea a întocmit facturi pentru întreaga cantitate de material lemnos înscrisă în exemplarul nr 1 al avizelor de expediție (regim silvic), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în această anexă nu sunt specificate avizele de expediție în baza cărora s-au întocmit facturile fiscale.

Mai mult, petenta nu a depus la dosarul contestației copii ale facturilor fiscale în cauză, din care să rezulte că a fost facturată întreaga cantitate de material lemnos înscrisă în exemplarul nr 1 al avizelor de expediție. Faptul că au ars într-un incendiu aceste documente nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece potrivit art 25 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, *„în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop.”*

Potrivit art 58 alin 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că nu datorează impozit pe profit deoarece este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece societatea a fost înființată în cursul anului 2003, s-a înregistrat de la data înființării la organul fiscal ca plătitoare de impozit pe profit și abia la sfârșitul anului 2003 și-a exprimat intenția de a plăti impozit pe venit.

La art 1 din O.G. nr 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, republicată, se precizează:

„ART. 1

(1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă persoanele juridice, denumite în continuare microîntreprinderi, care îndeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, următoarele condiții:

a) sunt producătoare de bunuri materiale, prestează servicii și/sau desfășoară activitate de comerț;

b) au de la 1 până la 9 salariați inclusiv;

c) au realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de până la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat.

(1[^]1) Persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1). Opțiunea se comunică organelor fiscale teritoriale la începutul anului fiscal, sub forma unei declarații pe propria răspundere, până la data de 31 ianuarie inclusiv.[...]

(2) Persoanele juridice înființate în cursul unui an fiscal beneficiază de prevederile prezentei ordonanțe dacă îndeplinesc condițiile prevăzute la lit. a) și d) ale alin. (1), la data înregistrării la registrul comerțului, și condiția prevăzută la lit. b) a alin. (1) în termen de 60 de zile inclusiv de la această dată. Contribuabilii care se înființează în cursul unui an fiscal înscriu opțiunea în cererea de înregistrare la registrul comerțului. Opțiunea este definitivă pentru anul fiscal respectiv și pentru anii fiscali următori cât timp sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1).[...]”

Având în vedere că la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare aferente lunii martie 2003 organele de control s-au bazat pe constatările efectuate de Garda Financiarăpentru perioada iunie – august 2003 și nu au respectat reglementările legale în ceea ce privește estimarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat, urmează să se desființeze parțial Procesul - verbal întocmit la data de 8.04.2004 de Activitatea de Control Fiscal Suceava pentru suma de lei, reprezentând lei - impozit pe

profit și ... lei – taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **se va desființa procesul – verbal din data de 8.04.2004**, întocmit de organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava și **pentru suma de lei, reprezentând lei – dobânzi aferente impozitului pe profit, lei – penalități aferente impozitului pe profit, lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.**

În drept, se face aplicarea prevederilor art 186 (3) „*Soluții asupra contestației*” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:
„ (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.*”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, 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”

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

„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.”

2. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând restanțe conform fișei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța pe fondul cauzei în privința acestui capăt de cerere, în condițiile în care suma respectivă nu face obiectul actului de inspecție fiscală contestat.

În fapt, prin procesul – verbal din data de 8.04.2004, organul fiscal reamintește contribuabilului că datorează bugetului de stat și nu a achitat până la data controlului impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei - conform fișei sintetice editată la data de 18.03.2004 de A.F.P.

În situația centralizatoare a constatărilor din procesul – verbal din data de 8.04.2004, organele de control precizează că restanțele conform fișei sunt în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art 176 alin 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care precizează:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Prin actul de control contestat, organele fiscale reamintesc contribuabilului că potrivit evidenței pe debitori a Administrației Finanțelor Publice, la data de 18.03.2004, SC SRL înregistrează datoriile restante către bugetul de stat, astfel:

- ... lei – impozit pe profit;
- lei – taxă pe valoarea adăugată.

Aceste debite au fost declarate de contribuabil prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată, pentru luna decembrie 2003, înregistrat la AFPM ... sub nr./26.01.2004, și declarația fiscală privind impozitul pe profit pentru luna decembrie 2003, înregistrată la AFPM sub nr./26.01.2004.

Mai mult, prin contestația formulată, petenta recunoaște că datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Faptul că aceste debite nu au fost achitate rezultă și din balanța de verificare sintetică pe luna decembrie 2003 depusă de contribuabil la dosarul cauzei.

În fișa sintetică privind obligațiile fiscale datorate și neachitate de contribuabil, Administrația Finanțelor Publice înscrie debitele declarate de contribuabil și sumele achitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că Administrația Finanțelor Publice a înregistrat în mod eronat în fișa sintetică la data de 18.03.2004 debitele declarate de contribuabil ca fiind datorate. Astfel, în fișa sintetică la data de 18.03.2004, sunt înscrise următoarele datorii restante: ... lei – impozit pe profit (în loc de ... lei) și ... lei – taxă pe valoarea adăugată. Pentru debitele în sumă de lei au fost calculate accesoriile în sumă de lei de către Administrația Finanțelor Publice ..., până la data de 18.03.2004.

În situația centralizatoare a constatărilor din procesul – verbal din data de 8.04.2004, organele de control precizează că restanțele conform fișei sunt în sumă de lei.

Restanțele conform fișei în sumă totală de – ... lei se compun din lei – impozit pe profit, lei – taxă pe valoarea adăugată șilei – accesorii ale acestora.

Din cele prezentate, rezultă că suma de ... lei nu a fost stabilită prin actul de control încheiat la data de 8.04.2004.

Având în vedere că suma contestată de lei nu a fost stabilită prin actul administrativ fiscal atacat, **se va respinge contestația** pentru acest capăt de cerere **ca fiind fără obiect.**

3. Referitor la suma de ... lei, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin procesul – verbal din data de 8.04.2004, reprezentând ... lei – dobânzi și lei – penalități, aferente impozitului pe profit restant în sumă de lei, și ... lei – dobânzi și lei – penalități, aferente taxei pe valoarea adăugată restantă în sumă de ... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC ... SRL datorează această sumă, în condițiile în care obligațiile bugetare, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, au fost declarate de petentă și nu au fost achitate la scadență.

În fapt, în urma controlului efectuat, prin procesul – verbal din data de 8.04.2004, organele de control au stabilit **dobânzi și penalități** în sumă de lei, ca urmare a neachitării în termen a impozitului pe profit restant în sumă de lei, și în sumă de ... lei, ca urmare a neachitării la termen a taxei pe valoarea adăugată restantă în sumă de lei, astfel:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- lei - penalități aferente impozitului pe profit restant.
- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restante.

Organele de control, ținând cont de faptul că au mai fost calculate dobânzi și penalități în sumă de ... lei, evidențiate în fișa sintetică, au stabilit următoarele accesorii pentru suma restantă, reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, astfel:

- lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- lei - penalități aferente impozitului pe profit restant.
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restantă;
- ... lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restantă.

În drept, în ceea ce privește **legalitatea stabilirii de dobânzi și penalități de întârziere** pentru neachitarea la termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- în anul 2003, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, care stipulează:

„ART. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

„ART. 13

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]”

„ART. 14

(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. [...]”

- începând cu data de 1.01.2004 sunt aplicabile prevederile art 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 108

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

„ART. 109

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]”

„ART. 114

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.[...] ”

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, declarate de contribuabil ca fiind datorate, acesta datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Prin urmare, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, declarate de contribuabil ca fiind datorate și neachitate la termenul scadent, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că debitul pentru care s-au calculat accesorii a fost declarat de petentă și neachitat la termenul scadent, și că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și penalităților în sumă de lei, urmează, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, a se **respinge** contestația **ca neîntemeiată și pentru aceste capete de cerere.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, 2, 7 și 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 1, 2, 8, 13, 14, 16, 18 și 20 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, art. 21, 58, 60, 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 25 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 1 din O.G. nr. 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, republicată, art. 3 din H.G. nr. 735/1998 pentru aprobarea Instrucțiunilor cu privire la circulația și controlul circulației materialelor lemnoase și al instalațiilor de transformat lemn rotund, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, coroborate cu art. 176 și 186 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- Desființarea procesului - verbal din 8.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit,
- lei – dobânzi aferente impozitului pe profit,
-lei – penalități aferente impozitului pe profit,
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată,
- lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării

cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis actul administrativ fiscal contestat și desființat prin prezenta decizie.

- **Respingerea** contestației formulate de **SC SRL** împotriva procesului - verbal din 8.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de ... lei**, reprezentând restanțe impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată - conform fișei sintetice editată la data de 18.03.2004 de A.F.P., **ca fiind fără obiect.**

- **Respingerea** contestației formulate de **SC SRL** împotriva procesului - verbal din 8.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de ...lei**, reprezentând:

- lei - dobânzi aferente impozitului pe profit restant;
- lei - penalități aferente impozitului pe profit restant;
- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restantă;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restantă,

ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.