



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR.... din ...2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC F SRL Rm. Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din01.2010 și completată prin adresa nr.... din02.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, cu adresa nr.... din02.2010 asupra contestației formulate SC F SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr.... din01.2010 și completată prin adresa nr.... din ...02.2010.

Contestația are ca obiect suma de lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.... din12.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../....12.2009, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de ...12.2009 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- lei impozit pe profit ;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- lei taxă pe valoarea adăugată ;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Contestația este semnată de T. V. E, în calitate de administrator al **SC F SRL** și de BNP CONSULT SPRL în calitate de administrator judiciar, confirmată cu ștampila celor două societăți .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **SC F SRL**, înregistrată sub nr..... din01.2010 și completată prin adresa nr.... din02.2010 .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr.... din12.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.... din ...12.2009, motivând următoarele :

Petenta susține că actele administrativ fiscale atacate sunt nelegale, întrucât inspecția fiscală s-a realizat cu încălcarea dispozițiilor legale, respectiv a art.36 coroborat cu art.41 din Legea nr.85/2006, organele de inspecție fiscală nemaiputând să efectueze inspecție fiscală și cu atât mai mult să constate obligații suplimentare față de cele înscrise la masa credală, întrucât societatea a fost supusă procedurii insolvenței începând cu data de12.2008 .

Petenta susține că Decizia de impunere este lovită de nulitate, iar actul atacat a fost emis cu încălcarea dispozițiilor legale, întrucât nu se menționează calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, iar motivele de drept în situația TVA nu se regăsesc .

Referitor la impozitul pe profit, petenta susține că impozitul pe profit suplimentar în sumă delei a fost stabilit eronat prin aplicarea greșită a dispozițiilor art.67 Cod procedură fiscală, întrucât a fost luat în considerare un număr de trei facturi care nu puteau să stea la baza estimării realizate de organul fiscal, din următoarele considerente :

- pentru factura fiscală nr.... în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, nu există chitanță, suma nefiind încasată, deci nici venit realizat .

- pentru factura nr.... organul fiscal nu putea avea în vedere la calculul estimării suma înscrisă în cuprinsul acesteia întrucât cele consemnate în cuprinsul ei "reparații auto" nu se regăsește în obiectul de activitate al societății, nefiind o activitate cu caracter permanent care să fie aducătoare de venituri .

- pentru factura nr... organul fiscal nu a avut în vedere faptul că prin aceasta s-a înstrăinat un mijloc de transport care aparținuse societății, situație în care venitul realizat nu poate constitui o bază pentru estimare .

Astfel, petenta arată că organul de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere specificul activității societății care este acela de transport de persoane în regim "taxi", specific de care trebuia să țină seama în momentul realizării estimării .

Petenta arată deasemenea că estimarea este greșită întrucât organul de control nu a avut în vedere faptul că prin actele adiționale din ...04.2006 și04.2006 societatea a cesionat două dintre autoturismele pe care le utiliza și care făceau obiectul unor contracte de leasing către un terț, situație în care și veniturile au scăzut, iar din luna martie 2008 societatea a pierdut și celelalte autoturisme care nu mai realizau venituri, fiind avariate .

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, petenta susține că această sursă nu este motivată în fapt și în drept în Decizia de impunere, iar sumele stabilite suplimentar nu au o bază legală, iar aplicarea dispozițiilor art.146, alin.1, lit.a și b este eronată .

În ceea ce privește accesoriile contestate, atât pentru impozitul pe profit cât și pentru taxa pe valoarea adăugată, petenta susține că acestea trebuie anulate întrucât obligațiile principale nu sunt datorate .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC F SRL are sediul în jud.Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J/.../....12.2004, cod fiscal RO

Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare .

1) Organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma totală de lei, astfel :

- suma de lei Ron reprezentând amendă achitată către CL Milcoiu cu chitanța nr..../....01.2007 înregistrată prin articolul contabil 635 =5311

Au fost încălcate prevederile art.21, alin.4, lit.b din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

- suma de... lei Ron reprezentând majorări de întârziere achitate către ITL Vâlcea cu chitanța nr..../...09.2008 înregistrată prin nota contabilă 635 = 5311, fiind astfel încălcate dispozițiile art.21, alin.4, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

- suma totală de lei reprezentând c/val reparații auto, piese de schimb pentru autovehicule care nu se regăsesc în patrimoniul societății .

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile au fost emise de SC E SRL, SC M SRL și SC V SRL în valoare totală de lei Ron și au fost înregistrate în perioada august, octombrie 2005, ianuarie-martie 2006 în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți “ acestea fiind cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată are un număr de 46 de facturi lipsă, pentru care acestea au procedat la estimarea veniturilor aferente acestora, stabilind un total al veniturilor în sumă de lei .

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2007-iunie 2008 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul, piesele de schimb, alte materiale consumabile în sumă totală de lei Ron, fără a avea la bază un document justificativ, astfel :

- în anul 2007 cheltuieli nedeductibile în sumă de lei Ron ;

- în anul 2008 cheltuieli nedeductibile în sumă de..... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21, alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

4) Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 2006 - 2007 societatea verificată nu a depus la organul fiscal teritorial rapoartele sumare ale caselor de marcat din dotare, pentru a prelua informațiile referitoare la numărul total de Km, numărul de Km ocupați, tarifele practicate .

În vederea stabilirii realității cheltuielilor efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor în perioada 2006 - 2007, în funcție de datele înregistrate în anul 2005, respectiv :

- pentru anul 2005 s-au înregistrat venituri în sumă de lei Ron și cheltuieli în sumă totală de lei Ron, rezultând că pentru veniturile anului 2006 în sumă de ... lei Ron ar corespunde cheltuieli în sumă de lei Ron față de lei ron cât a înregistrat .

- pentru anul 2005 s-au înregistrat venituri în sumă de ... lei ron și cheltuieli în sumă de lei Ron, rezultând că pentru veniturile anului 2007 în sumă de ... lei ar corespunde cheltuieli în sumă de ... lei față de lei Ron cât a înregistrat societatea .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în urma estimării ar rezulta o diferență de cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei Ron din care lei Ron pentru anul 2006 și lei pentru anul 2007 .

Astfel, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de lei în baza prevederilor art.19, alin.1 și art.20, alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar estimarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 .

Pe total perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea situație :

- anul **2004** organele de inspecție fiscală au constatat pierdere fiscală 0 lei ;
- anul **2005** pierdere fiscală constatat în sumă de.... lei Ron ;
- anul **2006** pierdere fiscală constatată în sumă de lei Ron ;
- anul **2007** pierdere fiscală constatată 0 lei ;

Pierderea fiscală constatată a fost influențată de cheltuielile nedeductibile în sumă de lei și cu majorarea veniturilor impozabile în sumă de lei, rezultând un profit impozabil până la recuperarea pierderii de lei Ron, iar din recuperarea pierderii constatate a rezultat un profit impozabil în sumă de lei Ron și un impozit pe profit suplimentar în sumă de **lei Ron** .

Pentru neachitarea acestui impozit, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de lei Ron .

- pentru anul **2008**, organele de inspecție fiscală au influențat pierderea fiscală constatată care este 0 lei cu cheltuielile nedeductibile în sumă de **lei** și cu veniturile impozabile delei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **lei** .

- pentru anul **2009** (ianuarie-septembrie), organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile cu suma de **lei**, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de **lei Ron** .

Pe total perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de.... **lei** și accesorii în sumă de **lei** .

Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare .

Organele de inspecție fiscală au constatat pentru perioada 01.01.2005 - 30.09.2009, următoarele influențe fiscale :

1) A fost majorată TVA colectată declarată de societate pentru perioada 17.12.2008-30.09.2009 cu suma de **lei Ron**, reprezentând achiziții de bunuri și servicii pentru care societatea avea obligația de a aplica măsuri de simplificare în conformitate cu prevederile art.160, alin.1, alin.2, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât societatea verificată intrase în procedură de insolvență .

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de bunuri și servicii reprezintă în principal rate facturate de către RCI Leasing România IFN, combustibil, alte consumabile, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere .

2) Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în sumă de ... **lei**, pentru lunile august, octombrie 2005, ianuarie-martie și august 2006, aferent facturilor emise de SC E SRL, SC M SRL și SC V SRL .

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale reprezintă reparații auto, piese de schimb pentru autovehicule care nu se regăsesc în patrimoniul societății în valoare totală de **lei Ron**, ce au fost înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți " .

Astfel, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza prevederilor art.145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

3) Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **lei** pentru perioada 01.07.2007-31.12.2007, 01.01.2008-30.06.2008 întrucât nu s-au prezentat documente din care să rezulte TVA deductibilă, în conformitate cu prevederile art.146, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

4) Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA pentru facturile lipsă, stabilind un TVA colectat în sumă de **lei Ron**, astfel :

- TVA în sumă de **lei Ron** aferent facturii nr.... ce a fost considerată de organele de inspecție fiscală în luna iulie 2006, alături de facturile ... și ;

- TVA în sumă de **lei Ron** reprezentând TVA pentru un număr de 3 facturi au fost considerate ca fiind emise în luna decembrie 2006 ;

- TVA în sumă de.... **lei Ron** reprezentând TVA pentru un număr de 42 de facturi ce a fost repartizată uniform pentru perioada februarie 2007 - februarie 2009 .

Astfel, organele de inspecție fiscală pentru estimare au aplicat dispozițiile art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de10.2009 societatea a înregistrat în evidența fiscală o suprasolvire la TVA în sumă delei, respectiv TVA de rambursat în sumă de....lei Ron, față de cât a fost solicitat prin cererea de rambursare în sumă de lei Ron și cât are în sold la09.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă reprezintă TVA de rambursat declarată eronat, în baza art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

Pentru TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii până la data de12.2008 în sumă totală de **lei Ron**, în conformitate cu prevederile art.115, alin.1, art.116, alin.1 și alin.5, art.119, alin.1, art.120, alin.1 și alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de de **lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC F SRL** .

1) Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale declarate de SC F SRL pe anul 2005 si 2006

În fapt, prin *raportul de inspecție fiscală* încheiat la data de12.2009 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea au constatat că în

anul 2005 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă o pierdere fiscală în sumă de ... lei și în anul 2006 o pierdere fiscală în sumă de lei, acestea fiind declarate la organul fiscal teritorial prin declarațiile privind impozitul pe profit nr..../....02.2006 și nr..../....02.2007.

Pentru perioada 2005 - 2006, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de lei, ca urmare a înregistrării de societate a cheltuielilor cu reparațiile, piesele de schimb pentru mijloace de transport care nu s-au regăsit în patrimoniul societății în sumă de lei, precum și a cheltuielilor în sumă de lei, constatate că ar fi fost înregistrate în plus de societatea verificată, în anul 2006 .

De asemenea organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor aferente facturilor lipsă constatate pentru anul 2007, în sumă de lei în baza dispozițiilor art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul fiscal .

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, modificat de OG 47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale prevede :

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor de regularizare a situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal ;[...]"

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 alin (1) lit a din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit ca organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale au competența materială de a soluționa numai acele contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei.

Asadar, cum prin diminuarea pierderii fiscale nu au rezultat diferențe suplimentare în contul impozitului pe profit, materializate în decizia de impunere nr.... /....12.2009, ce reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale nu au competența materială de a soluționa acest capăt de cerere din contestația formulată.

În speta sunt aplicabile dispozițiile alin (2) al art. 209 din același act normativ care stipulează ca "**Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente**" coroborate cu dispozițiile pct. 5.4, lit.d din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează ca :

" Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsură și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de quantumul sumei contestate . "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă diminuarea pierderilor fiscale declarate de societate cu cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile stabilite prin raportul de inspecție fiscală întocmit de Activitatea de inspecție fiscală Vâlcea, ce nu reprezintă titlu de creanță, organele fiscale emitente ale acestora, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de lei Ron și venituri impozabile în sumă de lei , ceea ce a dus la diminuarea pierderilor fiscale declarate de societate, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de inspecție fiscală Vâlcea, spre a se pronunța asupra acestuia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 prevede :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

2) În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și taxa pe valoare adăugată rambursată de plată în suma de.... lei

În fapt, în anul 2007 SC F SRL a înregistrat în evidența contabilă o pierdere fiscală în sumă de lei, fără ca aceasta să fie declarată la organul fiscal teritorial .

În anul 2008 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă pierdere fiscală în sumă de lei, pierdere fiscală ce a fost declarată la organul fiscal teritorial prin declarația nr..../.....04.2009 .

Prin verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderile fiscale declarate de societate prin majorarea veniturilor impozabile și respectiv prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli stabilind astfel, un impozit pe profit în sumă de lei, astfel :

-pentru anul 2007,organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de.... lei și venituri impozabile în sumă de ... lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, prin luarea în considerare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2005 +.... lei pentru anul 2006) ;

- pentru anul 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei și venituri impozabile în sumă de lei, sume cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate pentru acest an în sumă de lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei ;

- pentru perioada 01.01.2009-30.09.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile în sumă de lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei ;

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, deși prin decizia de impunere contestată a fost stabilită TVA suplimentară în suma de.... lei aceasta a fost diminuată

cu TVA solicitata la rambursare de contribuabil in suma de lei, rezultind o TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.

In contestatia formulata petenta contesta numai TVA ramas de plata.

Drept urmare, pentru acuratete organele de solutionare urmeaza sa analizeze si sa se pronunte pe fond asupra legalitatii stabilirii TVA suplimentara in suma de ... lei.

2.1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei (... pentru anul 2007 +... lei pentru anul 2008)

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozit pe profit, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amenzile, dobânzile și majorările de întârziere în sumă de... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil .

În fapt,

a) În luna ianuarie 2007 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul 635 “ Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate “ o amendă în sumă de ... lei achitată către CL Milcoiu cu chitanța nr..../....01.2007, fără ca aceasta să fie luată la calculul profitului impozabil .

b) În anul 2008 societatea verificată a achitat suma de... lei Ron reprezentând majorări de întârziere achitate către ITL Vâlcea cu chitanța nr..../...09.2008, care a fost înregistrată tot în contul 635 ” Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate “, fără ca acestea să fie luate deasemenea în considerare la calculul profitului impozabil .

În drept, art.21, alin.4, lit.b din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale [...]”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate de contribuabil .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli suma de ... lei reprezentând dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, fără a fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil .

Cum profitul impozabil se determină, potrivit legii, ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și **la care se adaugă cheltuielile nedeductibile**, se reține că petenta nu a respectat principiul de bază al determinării profitului impozabil .

Prin neluarea în considerare, ca și cheltuială nedeductibilă, a sumei delei, petenta a diminuat masa profitului impozabil cu această sumă și implicit impozitul pe profit cu suma de ... lei .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod legal a fost considerată cheltuială nedeductibilă suma de lei, stabilindu-se în mod corect diferență suplimentară de

impozit pe profit în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

2.2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2007 + ... lei pentru anul 2008) și a taxei pe valoarea adăugată aferenta în sumă de lei.

Cauza supusa solutionarii este dacă organele de solutionare se pot pronunța pe fondul cauzei, in conditiile in care operatorul economic a reconstituit în parte documentele de evidență primară lipsă ce au stat la baza deciziei de impunere, iar prin luarea in considerare a acestora organele de inspectie fiscala nu se pot pronunța dacă s-a exercitat corect dreptul de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată .

În fapt, prin Raportul de inspectie fiscală nr. .../....12.2009 și Decizia de impunere nr..../12.2009, emisă în baza acestuia, organele de control din cadrul Activității de Inspectie Fiscală, au stabilit în sarcina SC F SRL Rm. Vâlcea cheltuieli nedeductibile în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pentru perioada 01.07.2007 - 31.12.2007, 01.01.2008-30.06.2008, fără a avea la bază un document justificativ .

Astfel, SC F SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de combustibil, piesele de schimb, alte materiale consumabile, cheltuieli cu prestările de servicii, cheltuieli cu întreținerea și reparațiile în sumă totală de.... lei și respectiv în sumă de ... lei, fără a avea la bază un document justificativ .

Cu ocazia formulării contestației, societatea verificată a anexat 39 de facturi fiscale emise de SC E. L. IFN SA și un nr.de 7 facturi fiscale emise de SC L. R. SRL .

Din conținutul Raportului de inspectie fiscala sus amintit rezultă că organele de inspectie fiscală au preluat datele din raportările de la data de06.2007 comparându-le cu cele raportate la data de 31.12.2007, respectiv cele raportate la 30.06.2008, acestea neacordând deductibilitate cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-au găsit documente primare .

Din aceleași raport de inspectie fiscală rezultă că pentru perioada sus menționată nu există documente primare, registre de contabilitate, balanțe de verificare, jurnale de vânzări/cumpărări, iar din explicațiile reprezentantului societății rezultă că la data când s-a modificat structura acționariatului nu s-au preluat actele contabile de la vechii asociați .

Pentru remedierea deficiențelor constatate organele de inspectie fiscală au emis Decizia de măsuri nr.../...11.2009 prin care s-a dispus administratorului societății măsuri de recuperare a documentelor primare aferente perioadei verificate, întocmirii balanțelor de verificare lunare, registrelor de contabilitate și jurnalelor de vânzări/cumpărări pentru perioada iulie-decembrie 2007, ianuarie-mai 2008, iulie-august 2008 .

Drept urmare la data de11.2009 a fost întocmit Referatul pentru suspendarea inspectiei fiscale nr.../....11.2009, iar la data de ...12.2009 s-a reluat inspectia fiscală, acest lucru fiind comunicat prin adresa nr.../....12.2009 societății F SRL .

Organele de inspectie fiscală au constatat că nu au fost aduse decât documente aferente lunilor iulie-august 2008 fără a fi aduse și cele pentru perioada iulie-decembrie 2007, ianuarie-mai 2008 .

Având în vedere faptul că până la terminarea inspecției fiscale, operatorul economic nu a reconstituit documentele de evidență primară și contabilă urmare dispoziției de măsuri, echipa de inspecție fiscală și-a rezervat dreptul de a modifica, după caz, cuantumul obligațiilor fiscale către bugetul general consolidat sub rezerva verificării ulterioare prevăzută de art. 105 alin. (3) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată .

Prin adresa nr.... din02.2010 de completare a punctului de vedere privind contestația formulată, organele de inspecție menționează că " nu toate sumele prezentate anterior ar putea influența situația stabilită prin RIF nr.../....12.2009 în cazul în care acestea ar fi înregistrate corespunzător în evidența contabilă - deoarece unele facturi sunt emise în perioada nesupusă estimării " .

Speța în cauză este reglementată de art. 213 referitor la *Soluționarea contestației* din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală rep. cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele :

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

În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Referitor la aplicarea acestui articol, pct. 182.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/ 2004, precizează :

" Norme metodologice : 182.1. În temeiul [art. 182 alin. \(4\) din Codul de procedură fiscală](#), contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestuia pot depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și asupra cărora organul fiscal care a efectuat activitatea de control, are posibilitatea să se pronunțe .

Relativ la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, dispozițiile art. 64 din OG nr. 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, stipulează : " Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere . "

Art.86 alin (1) din același act normativ prevede că " Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent [...] ori de câte ori se modifica baza de impunere "

Art. 110 alin.3 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu cele ale art.107.1 lit a) din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede ca :

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi :

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii; [...]"

Având în vedere articolele invocate, se reține că în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

Stabilirea obligațiilor bugetare urmează obiectul unui titlu distinct din Codul de procedura fiscală, respectiv Titlul VI, prevederile acestuia fiind de strictă interpretare și aplicare.

Astfel, potrivit art.85, alin.1 din Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007 : “ Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel :

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Totodata, potrivit art.90 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, stabilirea obligațiilor fiscale se poate face și sub rezerva verificării ulterioare situație în care se procedează potrivit alin (2) astfel :

" (2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desfiintata sau modificata, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent . "

Față de cele de mai sus, se reține ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat care se stabilesc prin decizie de impunere sub rezerva verificării ulterioare pot fi modificate sau desfiintate în condițiile legii și la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent.

Din situația de fapt și de drept prezentată, se reține că petenta a depus, în completare la dosarul cauzei, documente primare, documente ce nu au putut fi prezentate cu ocazia inspecției fiscale .

Organele de soluționare a contestației rețin, în speță, că decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, este reglementată de OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului care la pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, care precizează următoarele :

“Punctul 2.1.2 : **se vor înscrie detaliat și în clar** modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, **precum și prezentarea consecințelor fiscale**. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Deasemenea, potrivit dispozițiilor art.216 alin(1) și (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, prin decizia de soluționare, contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă, sau prin aceasta se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Totodată, art. 47 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală menționează :

" Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod. "

Pct. 46.1 literele d și f din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate de HGR 1050/2004 menționează :

" 46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt : [...] d) desființarea sau modificarea deciziei de impunere sub rezerva verificării ulterioare potrivit art. 87 alin. (2) din Codul de procedura fiscală; [...]

f) desființarea, potrivit art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, total sau parțial, a actului administrativ atacat, ca urmare a soluționării de către organul fiscal competent a contestației formulate."

Din cele de mai sus se reține că organele de soluționare nu au competența materială de a stabili impozite și taxe datorate de petenți cu ocazia soluționării contestațiilor formulate de contribuabili, decizia de soluționare netinând loc de decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală.

Având în vedere că, odată cu contestația formulată, petentul a depus la dosarul cauzei documentele de evidență primară reconstituite ulterior efectuării controlului având ca rezultat modificarea bazei impozabile stabilite inițial de organele de inspecție fiscală, organele de soluționare a contestației apreciază ca necesară desființarea și reanalizarea documentelor justificative și contabile, organele de inspecție fiscală fiind singurele în măsură să constate și să stabilească obligațiile datorate bugetului de stat.

Astfel, se va proceda la aplicarea dispozițiilor art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează ca : "**In soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.**[...]" organele de soluționare urmând să se pronunțe în consecință cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin (3) din același act normativ.

Drept urmare, organele de soluționare a contestației apreciază ca necesară desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. 1193/24.12.2009 -impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată și CAP III.1, lit.c impozit pe profit și CAP III.2, lit.c - Taxa pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.12.2009, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

"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.

2.3) În ceea ce privește veniturile impozabile în sumă de... lei (... pentru anul 2007 + ... lei pentru anul 2008 + ... pentru anul 2009) și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă unor facturi lipsă care nu au fost prezentate cu ocazia efectuării controlului, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au înscris în titlu de creanță contestat temeiul de drept în baza căruia s-au stabilit diferențele suplimentare .

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 - trim I 2009 SC F SRL figurează cu un număr de 42 de facturi fiscale de livrare lipsă care nu se regăsesc înregistrate în evidența contabilă .

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea facturilor lipsă, stabilind venituri impozabile în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei, prin aplicarea prevederilor art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

La stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală nu au precizat în decizia de impunere temeiul de drept în baza căruia s-au stabilit diferențele suplimentare la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată .

În drept, art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură, precizează următoarele :

“ 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 .”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că urmare verificării efectuate în situația în care 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 .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, se reține că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut prezenta la control un număr de 46 de facturi fiscale de livrare .

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acestor facturi, prin luarea în considerare a veniturilor realizate de petentă în sumă de ... lei Ron, stabilind un venit ce ar fi trebuit realizat de petentă în sumă de ... lei .

Aceste venituri au fost înmulțite cu numărul total al facturilor lipsă, rezultând un total al veniturilor în sumă de..... lei din care pentru anul 2006 venituri în sumă de...lei, venituri ce au fost repartizate eşalonat pe ani fiscali .

Analizând însă temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea au avut în vedere numai dispozițiile art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fără însă a preciza temeiul de drept în baza căruia s-a constituit diferența suplimentară de impozit pe profit și de taxă pe valoarea adăugată .

Însă dacă se are în vedere prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, se rețin următoarele :

"Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Ori ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferența de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare aferent fiecărei perioade fiscale, corespunzător faptei constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează ca : " În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității veniturilor impozabile în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr..../....12.2009 - impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată și CAP III.I, lit.b și CAP III.2,lit.d) impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.12.2009 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

"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 .

2.4)Referitor la măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de lei, aferente anului 2007

Cauza supusă soluționării este dacă societatea verificată are dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de..... lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cheltuielilor și nu a veniturilor ce le-ar fi realizat petenta .

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, anexă la decizia de impunere nr..../....12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că SC F SRL a înregistrat în plus în evidența contabilă a anului 2007 cheltuieli în sumă de lei, care nu au fost considerate de petentă nedeductibile la calculul profitului impozabil .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu există depuse la dosarul fiscal rapoartele sumare ale caselor de marcat din dotare pentru a analiza datele cu privire la numărul total de Km, nr.de Km.ocupați, tarifele practicate .

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cheltuielilor înregistrate de societatea în cauză, în conformitate cu dispozițiile art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stabilind că suma de 114.062 lei Ron reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2007 .

În drept, art.19, alin.1 și art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

Art.19 , alin.1

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare .”

Art.21, alin.1

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

În ceea ce privește modul de determinare al profitului impozabil, se reține că acesta se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în anul 2007 pierdere din activitatea de exploatare, iar cu ocazia controlului petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoartele centralizatoare ale caselor de marcat din dotare .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, rezultă că acestea au stabilit că veniturile înregistrate de petentă în evidența contabilă nu sunt corelate cu cheltuielile înregistrate de aceasta, drept pentru care echipa de control a procedat la estimarea cheltuielilor ce ar fi trebuit considerate ca deductibile din punct de vedere fiscal de către petentă .

Estimarea realizată de organele de control s-a efectuat în baza dispozițiilor art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin luarea în considerare a tarifelor practicate în anul 2006 ce au variat între 0,87 lei Ron/Km și 1,3 Ron/Km și a facturilor emise periodic de către SC M SRL și cu ajutorul cărora au fost identificați numărul de Km parcurși până la o anumită dată .

Pentru stabilirea cheltuielilor deductibile ce ar fi trebuit înregistrate de petentă, organele de inspecție fiscală, au luat în considerare veniturile anului 2005 în sumă de ... lei Ron și cheltuielile în sumă de ... lei Ron, rezultând că pentru veniturile anului 2007 în sumă de lei Ron ar corespunde cheltuieli în sumă de ... lei și nu în sumă de lei cât a înregistrat petenta .

În drept, art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură, precizează următoarele :

“ 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 situații 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 .”

Față de cele de mai sus, și având în vedere dispozițiile art.67 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală mai sus menționate organele de soluționare a contestației apreciază că **estimarea se poate realiza numai asupra veniturilor** ce ar fi fost posibil realizate de petentă, potrivit obiectului de activitate desfășurat **și nu asupra cheltuielilor** așa cum eronat au procedat organele de inspecție fiscală .

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze o analiză mult mai amănunțită asupra activității de taximetrie desfășurată de petentă, utilizând de dispozițiile prevăzute de art.10 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală - Obligația de cooperare - și ale CAP III Administrarea și aprecierea probelor al Titlului III - Dispoziții procedurale generale , din același act normativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze km. parcurși de fiecare autoturism în parte, tarifele practicate pe Km/oră și veniturile ce ar fi fost posibil încasate de petentă .

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuiau să solicite reprezentantului legal al societății, printr-o notă explicativă, informații suplimentare cu privire la numărul de persoane angajate cu contract colectiv de muncă pentru activitatea de taximetrie, stabilind în același timp numărul de ore de muncă care ar fi fost realizat lunar de fiecare angajat în parte .

Totodată acestea trebuiau să verifice dacă fiecare mașină “ taxi “ a fost dotată sau nu cu aparate electronice de marcat, dacă au fost înregistrate în memoria fiscală a acestora veniturile încasate de fiecare șofer angajat în parte și dacă a fost schimbată la timp memoria fiscală a acestor aparate de marcat precum și dacă au fost predate la organul fiscal teritorial aceste memorii fiscale .

Dacă se are în vedere însă constatările efectuate de organele de inspecție prin raportul de inspecție fiscală, rezultă că petenta a predat la organul fiscal teritorial, numai memoriile fiscale a două case de marcat, fiind întocmit, în acest sens, procesul verbal nr.../....10.2008 pentru venituri în sumă totală de ... lei ron și TVA aferenta de ... lei ron pentru perioada 04.02.2005 - 26.09.2008, pentru autoturismului B41 DKS și procesul verbal nr.../....11.2008 pentru venituri în sumă totală de ... lei ron și TVA aferenta de ... lei ron pentru perioada 04.02.2005 - 18.11.2008, aferent autoturismului B41 DK1 .

Față de cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au efectuat verificări factice cu privire la dotarea cu aparate electronice de marcat a celorlalte mașini existente în patrimoniul societății .

Pe de altă parte, din punct de vedere al cheltuielilor ce au fost înregistrate de petentă, organele de soluționare a contestației rețin că echipa de inspecție fiscală trebuia să efectueze o analiză mult mai amănunțită a acestora, în sensul că acestea trebuiau să stabilească care este consumul mediu lunar al fiecărui autoturism în parte, prin luarea în considerare a Km. parcurși de fiecare autoturism, constatând în acest fel care sunt cheltuielile cu combustibilul care au fost înregistrate în plus de petentă și corespunzător acestora venitul ce trebuia înregistrat aferent acestora.

Pe de altă parte , în situația în care informațiile obținute cu ocazia acestei analize nu erau relevante în stabilirea situației de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea comparării rezultatelor înregistrate de petentă cu cele obținute de alți contribuabili ce desfășoară aceeași activitate în condiții similare și estimarea în acest fel a bazei de impozitare.

Având în vedere considerentele reținute anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității cheltuielilor nedeductibile în sumă delei, ceea ce se impune ca necesară desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.... /...12.2009 -impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată și CAP III.1, lit.d impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de12.2009, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

“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.

2.5) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri, în condițiile în care aceasta nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de dispozițiile legale, cu toate că petenta a intrat în procedură de insolvență începând cu data de12.2008 .

În fapt, la data de ...12.2008, prin Sentința Comercială nr.... pronunțată de Tribunalul Vâlcea, Secția Comercială în dosarul nr.../2008 s-a admis cererea formulată de SC E. L. IFN SA, prin care s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență împotriva debitorului SC F SRL, fiind numit ca administrator judiciar BNP C. SPRL din Craiova .

În perioada 17.12.2008-30.09.2009 SC F SRL a efectuat achiziții de bunuri și servicii în sumă de lei **Ron**, fără a aplica măsurile de simplificare în conformitate cu prevederile legale, întrucât societatea verificată intrase în procedură de insolvență .

În drept, art.160, alin.1, alin.2, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează următoarele :

“ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie

pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt :

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul ;”

Potrivit prevederilor legale se reține că furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul, au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol, cu condiția obligatorie că pentru aplicarea măsurilor de simplificare, atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA .

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, petenta a achiziționat bunuri și servicii, constând în combustibil, rate facturate de către RCI Leasing România IFN, alte consumabile, fără ca aceasta să aplice măsurile de simplificare prevăzute de dispozițiile legale, cu toate că petenta a intrat în procedură de insolvență începând cu data de12.2008 .

Astfel, se reține că petenta a dedus TVA aferent achizițiilor efectuate, fără ca aceasta să colecteze taxa pe valoarea adăugată și deci să aplice măsurile de simplificare în conformitate cu dispozițiile legale .

Față de cele de mai sus, se reține că întrucât petenta nu a ținut cont că cu data de ...12.2008 aceasta a intrat în procedura de insolvență și deci că aceasta trebuia să aplice măsurile de simplificare, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod legal echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei Ron .

Concluzionând, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

2.6) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unor bunuri aprovizionate și servicii prestate, în condițiile în care mijloacele de transport pentru care au fost utilizate nu au intrat niciodată în patrimoniul societății .

În fapt, în perioada august, octombrie 2005 și ianuarie-martie 2006 SC F SRL a înregistrat în contul de TVA deductibilă suma de ... lei în baza facturilor fiscale emise de SC E SRL, SC M SRL și SC V SRL reprezentând c/val reparații auto, piese de schimb pentru autovehicule care nu se regăsesc în patrimoniul societății .

În drept, art. 145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează următoarele :

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ;”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că un contribuabil are dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri livrate sau care urmează să îi fie livrate, precum și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în contul de TVA deductibilă contravaloarea unor reparații auto, piese de schimb aferente unor autovehicule care nu au fost înregistrate în patrimoniul societății și deci care nu au fost destinate realizării de venituri și operațiuni impozabile .

Potrivit anexei nr.3 privind “ Situația cheltuielilor nedeductibile fiscal în perioada 2005 -2006 la SC F SRL “, se reține că petenta a înregistrat în perioada august 2005 - august 2006, piese de schimb și manoperă pentru un Paugeot Expert, reparații pentru un Paugeot Expert, reparații audi A6, reparații Opel Vectra, reparații pentru un W Sharan, precum și reparații auto la mijlocul de transport ce are nr.de înmatriculare GJ -24 -TRS .

Dacă se are în vedere însă documentele anexate de petentă la dosarul cauzei, respectiv autorizațiile taxi eliberate de Consiliul Local al municipiului Rm.Vâlcea, rezultă că petenta a fost autorizată pentru un număr de 5 autoturisme marca Peugeot, care are al nr.de înmatriculare și au altă marcă decât cele menționate anterior .

Față de cele de mai sus, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul de taxă pe valoarea adăugată deductibilă contravaloarea unor bunuri și prestări de servicii pentru unele mijloace de transport care nu s-au aflat niciodată în patrimoniul societății și care nu au contribuit niciodată la realizarea de venituri și operațiuni impozabile .

De reținut este faptul că pentru ca un contribuabil să aibă dreptul la deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru unele bunuri livrate sau servicii prestate de o altă persoană impozabilă, **trebuie ca bunurile și serviciile ce au fost achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile** .

Având în vedere faptul că petenta nu a îndeplinit aceste condiții, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect nu a fost acordat drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, drept pentru care în mod legal a fost stabilită diferență suplimentară la această sursă .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de ... lei, se reține că petenta a contestat TVA-ul stabilit suplimentar și rămas de plată, sumă ce a rezultat din diminuarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de.... lei cu TVA-ul respins la rambursare în sumă de lei .

Prin adresa nr.... /...03.2010 de completare a punctului de vedere exprimat cu privire la contestația formulată, organele de inspecție fiscală a diminuat taxa pe valoarea adăugată stabilită inițial prin decizia de impunere contestată cu suma de lei, stabilind

o taxă pe valoarea adăugată rămasă de plată în sumă de ... lei, prin luarea în considerare a TVA-ului solicitat la rambursare în sumă de ... lei .

3) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de.... lei și accesorii în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior o parte din impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată sunt incerte .

În fapt, prin decizia de impunere nr.... din ...12.2009, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior o parte din impozitul pe profit și din taxă pe valoarea adăugată urmează a fi reanalizată, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestor surse urmează să fie recalculat .

În contestația formulată, petenta susține că actele administrativ fiscale atacate sunt nelegale, întrucât inspecție fiscală s-a realizat cu încălcarea dispozițiilor legale, respectiv art.36 coroborat cu art.41 din Legea nr.85/2006, organele de inspecție fiscală nemaiputând să efectueze inspecție fiscală și cu atât mai mult să constate obligații suplimentare față de cele înscrise la masa credală, întrucât societatea a fost supusă procedurii insolvenței începând cu data de12.2008 .

Aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dispozițiile art.36 se referă la formele de executare silită care se pot exercita asupra societății de la data deschiderii procedurii de insolvență .

În drept, art. 36 din Legea nr.85/2006, privind procedura insolvenței, precizează următoarele :

“ De la data deschiderii procedurii se suspendă de drept toate acțiunile judiciare sau extrajudiciare pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale.”

În ceea ce privește dispozițiile art.41 din același act normativ, se reține însă că în cazul accesoriilor generate de debitele născute anterior datei deschiderii procedurii acestea nu mai pot fi adăugate creanțelor născute anterior datei intrării în insolvență .

În acest sens și art.122¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 27.11.2009, precizează următoarele :

“ Majorări de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolvenței

Pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței nu se datorează și nu se calculează majorări de întârziere după data deschiderii procedurii insolvenței. “

Față de cele de mai sus se reține că aceste susțineri sunt valabile numai în cazul accesoriilor calculate pentru debitele născute anterior sau ulterior datei deschiderii

procedurii insolvenței și nu în cazul debitelor constând în impozite și taxe datorate bugetului general consolidat al statului .

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit careia Decizia de impunere nr. .../...12.2009 este lovita de nulitate, intrucat potrivit dispozitiilor art.46 din OG 92/20003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in actul administrativ fiscal contestat nu se specifica, calitatea persoanelor care au intocmit actul administrativ fiscal, nu are temei legal din urmatoarele considerente:

- la art.43 din OG 92/20003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza ce trebuie sa contina actul administrativ fiscal, astfel :

“ (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisa.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil si în cazul în care nu poarta semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și stampila organului emitent, daca îndeplinește cerintele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului economiei si finantelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în conditiile alin.(3).

- art. 46 din același act normativ anterior mentionat, invocat de contestatara, stipuleaza cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal ca “ Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu .”

Din prevederile legale anterior mentionate se retine ca elementele pe care trebuie sa le cuprinda o decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata sunt denumirea organului fiscal emitent; data la care a fost emisă si data de la care își produce efectele ; datele de identificare ale contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz ; obiectul actului administrativ fiscal ; motivele de fapt ; temeiul de drept ; numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii ; stampila organului fiscal emitent; posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia ; mentiuni privind audierea contribuabilului.

De asemenea se retine ca decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata ca act administrativ fiscal, nu prevede in mod expres mentiunea calitatii persoanelor imputernicite ci numai numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii si stampila organului fiscal emitent.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1 și alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE

Art.1 Respingerea contestatiei formulata de **SC F SRL** ca neintemeiată pentru suma de **lei Ron** lei ron reprezentând : impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de.... lei .

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.... din12.2009 pentru suma de ... **lei** , CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 -impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și CAP III.I, lit.b, c și CAP III.2,lit.c și d impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de12.2009, pentru suma de **lei** și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Art.3 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulate de **SC F SRL** împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale declarate pe anul 2005 si anul 2006 cu suma totală de.... **lei**, prezentate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de12.2009, Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR,