



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 74 _____
din _____29.06.2011_____
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L.,
din localitatea Baia, nr., județul Suceava,
cod de înregistrare fiscală RO
înregistrată la Ministerul Economiei și Finanțelor
sub nr.,
și reînregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., cu privire la reluarea soluționării contestației formulate de **S.C. S.R.L.**, cu sediul în localitatea Baia, nr., județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr.

Prin Decizia nr. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin adresa înregistrată la DGFP Suceava sub nr., **S.C. S.R.L.**, prin Administrator judiciar, solicită reluarea procedurii administrative întrucât motivul care a determinat suspendarea a încetat definitiv.

Serviciul Juridic, prin adresa nr., înregistrată la AIF sub nr., comunică faptul că Ordonanța nr. de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății este definitivă, sens în care motivul pentru care s-a dispus suspendarea soluționării cauzei a încetat.

Prin Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății,, pentru fapta prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005.

S.C. S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, privind suma totală de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile întreprinderilor;
- – accesorii aferente impozitului pe veniturile întreprinderilor;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin. 3 din Ordonanța Guvernului 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. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, privind suma totală de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile întreprinderilor;
- – accesorii aferente impozitului pe veniturile întreprinderilor;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

În contestația formulată, petenta susține că are ca obiect principal de activitate transporturi terestre de călători deținând în acest sens autorizație de operator public de transport de călători în conformitate cu Ordonanța nr. 44/1994 cu modificările ulterioare.

Petenta afirmă că, în perioada supusă inspecției fiscale, aceasta a realizat venituri din recuperarea contravalorii cupoanelor talon cu reducere 50% în baza Legii 14/2000 pentru pensionari, în baza Legii 519/2002 pentru persoanele cu handicap și în baza Legii 44/1994 pentru veteranii de război.

Societatea precizează că a încasat în contul bancar atât cupoanele colectate de societate, cât și cupoanele colectate de alți transportatori pe care le trimitea spre decontarea unităților emitente, Ministrul Finanțelor, Institutul Teritorial pentru Handicapați etc., decontându-le apoi transportatorilor, iar operațiunea de preluare și decontare a biletelor speciale de călătorie colectate de alți transportatori se făcea în baza unui contract de prestări servicii în transportul terestru de călători prin care societatea se obliga să asigure decontarea taloanelor de călătorie percepând pentru serviciul de decontare un comision de 10%, iar din punct de vedere contabil sumele

pentru care asigura decontarea în numele altor transportatori nu au fost evidențiate în conturile de venituri și cheltuieli, nefiind incluse nici în baza impozabilă a TVA.

Petenta susține că, în perioada supusă inspecției fiscale, 1 ianuarie 2002-31 martie 2007, contravaloarea biletelor speciale de călătorie încasată de societate se compune din două tipuri de sume:

- încasarea subvenției aferentă activității de transport proprie societății;
- încasarea și decontarea biletelor speciale de călătorie aferentă decontărilor efectuate de către societate pentru alți transportatori în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au efectuat o încadrare legală și fiscală eronată a acestei activități de colectare și decontare a cupoanelor talon cu reducere, precum și a altor bonuri valorice pentru persoane cu handicap sau veterani de război, încadrare care a condus la stabilirea debitelor suplimentare și a accesoriilor aferente care fac obiectul contestației, în sumă de

Referitor la TVA

Societatea afirmă că, pe perioada supusă inspecției fiscale, 1 ianuarie 2002-30 aprilie 2007, a fost înregistrată la vectorul fiscal din punctul de vedere al TVA, astfel:

- plătitor de TVA în perioada 1 ianuarie 2002-31 iulie 2002
- neplătitor de TVA în perioada 1 august 2002-31 august 2006, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. 3 din Legea 345/2002
- plătitor de TVA prin depășirea plafonului special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal.

Societatea susține că inspectorii fiscali au aplicat eronat, în această situație, prevederile art. 18 alin. 1 lit. a din Legea nr. 345/2002 pentru perioada 1 ianuarie 2002-31 decembrie 2003 și prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerând contravaloarea acestor cupoane-bilete speciale de călătorie ca fiind subvenții legate direct de prețul serviciilor prestate, respectiv al transportului, și ca atare se includ în baza impozabilă a TVA și că în mod eronat inspectorii fiscali au aplicat în perioada ianuarie – iunie 2002 prevederile Legii 345/2002, cu toate că acest act normativ a intrat în vigoare la 1 iulie 2002.

De asemenea, societatea motivează că, pe parcursul derulării inspecției fiscale, nu au fost luate în considerare contractele de prestări servicii în baza cărora societatea a efectuat decontări în numele clientului, tranzacții care nu se includ în baza de impozitare a TVA și care au fost tratate ca un venit propriu al societății, majorând astfel baza impozabilă stabilită suplimentar.

Petenta susține că îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale cu privire la sumele încasate ca subvenție proprie sau ca sume în numele clientului:

- pe perioada 2002-30 iunie 2002 prevederile art. 14 lit. f din OUG nr. 17/2000, în baza cărora sumele încasate ca subvenție aferentă transportului public nu intră în baza de calcul a TVA și nici plafonul aferent scutirii prevăzut la art. 9 alin. 3 din Legea nr. 345/2002, la data intrării acesteia în vigoare;

- pe perioada 01 iulie 2002-31 decembrie 2003 prevederile art. 18 alin. 1 din Legea nr. 345/2002 și Decizia nr. 7 din 19 decembrie 2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind TVA, motivând că, întrucât, referitor la subvențiile pentru transportul public și local acordate anumitor categorii sociale prin diverse acte normative, nu se face nici o referire la prețul aferent transportului și nu există nici un act normativ care să impună acest lucru, rezultând astfel că una din condițiile obligatorii cumulative nefiind îndeplinită, sumele încasate ca subvenții (contravaloarea cupoanelor, tichetelor statistice pentru veterani etc.) nu se includ în baza de impozitare și nici în veniturile impozabile scutite conform art. 9 alin. 3 din Legea 345/2002;
- pe perioada 1 iulie 2002-31 decembrie 2003, prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003, motivând că sumele încasate de către societate, din punct de vedere al actelor normative care le reglementează, aceste subvenții nu îndeplinesc condiția de la pct. b al normelor de aplicare, respectiv motivele pentru care suma subvenției nu poate fi determinată este modul de acordare al acestora: 50% din valoarea unei călătorii sau doisprezece călătorii interne dus-întors etc.; legiuitorul nestabilind un plafon aferent acestor bilete speciale de călătorie sau o limită a kilometrilor parcurși de persoanele beneficiare, lucru care face imposibil de estimat suma subvenției care urmează să fie încasată. În concluzie, contestatoarea consideră că, prin neîndeplinirea uneia din cele două condiții obligatorii cumulativ, aceste subvenții încasate nu sunt incluse în baza de impozitare a TVA și se încadrează în alin. 2 al pct. 18 din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv sunt neincluse în baza de impozitare a TVA.

Referitor la sumele aferente subvențiilor încasate în numele clienților, societatea susține că OG nr. 17/2000, la art. 14 lit. a, Legea 345, art. 18 alin. 3 lit. d cât și Legea 571, art. 137 alin. 3 lit. e specifică în mod expres că nu intră în baza de impozitare „sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane”.

Contestatoarea consideră că sumele suplimentare stabilite prin decizia de impunere, privind TVA și accesorii în sumă de lei, sunt stabilite eronat și ilegal în sarcina acesteia, fără a se fi analizat corect situația de fapt și de drept din punct de vedere al TVA, nefiind identificate toate elementele din activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere.

Referitor la impozitul pe profit

Societatea susține că, în perioada supusă inspecției fiscale, 1 ianuarie 2004-31 martie 2007, a figurat în evidența vectorului fiscal cu obligații de plată la impozitul pe profit începând cu data de 1 ianuarie 2004 prin depășirea plafonului de venituri aferent microîntreprinderilor, avizul de inspecție fiscală fiind întocmit pentru această perioadă.

Societatea menționează că a încasat contravaloarea biletelor speciale de călătorie-cupoane care este compusă din două tipuri de sume, subvenție aferentă activității de transport proprie societății și încasarea și decontarea biletelor speciale de călătorie aferentă decontărilor efectuate de către societate pentru alți transportatori în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia.

Societatea susține că încadrarea economică a activității de colectare și decontare a cupoanelor/biletelor speciale de călătorie este o decontare în numele clientului, societatea neevidențind la venituri sumele încasate ca și contravaloare a cupoanelor de călătorie și nici la cheltuieli facturile primite de la clienții săi, emițând în schimb o factură de comisionare a decontărilor, facturi evidențiate în contul de venituri și cheltuieli ale societății.

Contestatoarea susține că, în mod ilegal și abuziv, fără a invoca un temei legal, inspectorii fiscali au considerat aceste sume ca fiind venituri impozabile, calculând impozit pe profit și obligații accesorii, fără a da drept la deducerea cheltuielilor aferente realizării venitului și fără a explicita acest lucru.

Petenta consideră că a respectat actele normative contabile în vigoare, respectiv a contabilizat corect activitatea economică de decontare în numele clientului în conformitate cu prevederile OG 17/2000, Legii 345/2002, Legii 571/2003, unde se precizează unitar, indiferent de act: „De asemenea, nu va înregistra aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată”.

Astfel, societatea consideră că, în contul de profit și pierdere al societății, au fost înregistrate corect veniturile, respectiv în anul fiscal 2002 cifra de afaceri nu depășea suma de 100.000 euro pentru ca în anul fiscal 2003 să fie considerată plătitoare de impozit pe profit, așa cum prevede Ordonanța 24/2002 și Ordinul 1880/2001.

În susținerea cauzei petenta invocă și prevederile Hotărârii 703/2001, OMFP 306/2002 și OMFP 1752/2005, potrivit cărora subvențiile se recunosc în contabilitate, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente acestor venituri pe care urmează să le compenseze, aspect neluat în calcul de inspectorii fiscali.

Societatea susține că, în situația în care se însușește punctul de vedere al inspectorilor fiscali de a include în baza impozabilă subvențiile ca venituri, atunci în mod obligatoriu ele ar fi trebuit să compenseze niște cheltuieli, cheltuieli pe care societatea le-a contabilizat în contul 462 și nu în clasa 6.

Prin urmare, consideră că sumele suplimentare sunt stabilite în mod eronat și ilegal în sarcina societății, fără a se fi analizat corect situația de fapt și de drept din punct de vedere al impozitului pe profit și a prevederilor contabile în vigoare, nefiind identificate toate elementele din activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere.

Societatea mai menționează că, începând cu data de 1 septembrie 2001, în conformitate cu prevederile OUG 24/2001, a fost plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, iar perioada comunicată prin avizul de inspecție fiscală ca fiind supusă verificării a fost 1 ianuarie 2002-31 decembrie 2003, iar în această perioadă

ponderea principală a veniturilor a fost comision de decontare a cupoanelor/biletelor statistice de călătorie în baza contractelor, prin care primea spre decontare aceste valori și trimitea clienților contravaloarea în lei a acestora încasată în numele lor, de la unitățile emitente obținând un comision pentru care eliberează factura și îl înregistrează în contabilitate, plătind impozitul aferent.

Cu toate acestea, susține societatea, inspectorii fiscali au verificat și au stabilit ca bază impozabilă suplimentară suma de lei aferentă perioadei fiscale 1 septembrie 2001-31 decembrie 2001, perioadă care, în conformitate cu OG 92/2003, nu este supusă inspecției fiscale, nefiind îndeplinite condițiile de la art. 91 și fără a se respecta prevederile art. 93, respectiv de a proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.

De asemenea, societatea menționează că verificarea s-a efectuat pentru o perioadă intrată în prescripție și diferită de cea din avizul de inspecție fiscală, iar în raportul de inspecție fiscală nu este precizat motivul care a condus la modificarea perioadei supuse inspecției fiscale, decizia de impunere fiind emisă eronat.

Astfel, consideră că în contul de profit și pierdere al societății au fost înregistrate corect veniturile, fiind stabilită corect baza de impozitare cu respectarea prevederilor OG 24/2001, motiv pentru care nu datorează impozitul pe venitul microîntreprinderilor și accesoriile aferente în sumă de lei.

II. Prin Decizia de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, s-a stabilit în sarcina societății suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile întreprinderilor;
- – accesorii aferente impozitului pe veniturile întreprinderilor;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

Cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderii

Perioada supusă verificării a fost 01.09.2001-31.12.2002.

În urma verificării, s-a stabilit că, în perioada septembrie-octombrie 2001, **S.C. S.R.L.** a efectuat transportul auto de persoane veterani de război, pensionari și persoane cu handicap, pentru care a beneficiat de subvenții de la bugetul de stat și pe care nu le-a înregistrat în mod corespunzător în contul de venituri, pentru evidențierea acestora folosindu-se eronat alte conturi 511-Valori de încasat sau 461-Debitori diverși.

Astfel, organele fiscale au constatat că au fost diminuate nejustificat veniturile din activitatea de transport cu suma de lei pentru anul 2001 și cu suma de lei pentru anul 2002 la care s-a stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderii neevidențiat de lei ce a fost compensat cu suma de lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii aferent anului 2003 calculat de societate și considerat ca evidențiat în plus, întrucât inspecția fiscală

calculează începând cu anul 2003 impozit pe profit, rezultând pe total o diferență neevidențiată și nevirată de pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de lei, majorări în sumă de lei și penalități de întârziere de lei, adică accesorii în sumă totală de

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusă verificării a fost 01.01.2003-31.03.2007.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, pentru anul 2003, societatea evidențiază și plătește impozit pe veniturile microîntreprinderii, deși în anul precedent a realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de peste 100.000 euro și, în consecință, organele fiscale consideră că unitatea avea obligația de a nu mai păstra sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii, ci de a calcula, evidenția și vira impozit pe profit.

Prin urmare, organele de control au procedat la impozitarea profitului impozabil aferent anului 2003 stabilit de societate în sumă de lei, rezultând o diferență neevidențiată de impozit pe profit în sumă de lei, în baza prevederilor art. I alin. 6 din OG 24/2001 și ale art. 7 alin. 1 din Legea 414/2002.

Pentru anii 2003-2006, conform situațiilor întocmite și transmise spre decontare privind transportul persoanelor care beneficiază de subvenții de la bugetul de stat pentru călătoriile efectuate-veterani de război, pensionari și persoane cu handicap, a extraselor de cont bancar și a actelor privind evidența contabilă s-a constatat că unitatea a realizat venituri reprezentând contravaloarea transporturilor efectuate după cum urmează:

Pentru anii: 2003 –
2004 –
2005 –
2006 –, cu precizarea că aceste sume includ TVA.

Astfel, organele fiscale au calculat pentru anul 2003 suma veniturilor realizate în quantum de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Impozitul pe profit suplimentar rezultat este de (..... * 25%).

Pentru anul 2004, suma veniturilor realizate este de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Din suma de se recuperează pierderea fiscală evidențiată de societate la data de 31.12.2004 de, rămânând un profit impozabil de și un impozit pe profit suplimentar rezultat în sumă de (..... * 25%).

Pentru anul 2005, suma veniturilor realizate este de lei (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Din suma de se recuperează pierderea fiscală evidențiată de societate la data de 31.12.2005 de, rămânând un profit impozabil de lei și un impozit pe profit suplimentar rezultat în sumă de lei (..... lei * 16%).

Pentru anul 2006, suma veniturilor realizate este de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de lei, rezultând venituri neevidențiate de lei. Profitul impozabil recalculat este de lei (profit impozabil stabilit de societate de lei + diferențe stabilite de inspecția fiscală de lei), rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei * 16%).

În trim. I 2007, pentru profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit aferent, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei * 16%), unitatea necalculând impozit pe profit, considerând că are de recuperat pierdere fiscală.

A rezultat astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de, din care: lei aferent anului 2003, aferent anului 2004, lei aferent anului 2005, lei aferent anului 2006 și lei aferent anului 2007.

Pentru această diferență suplimentară de impozit pe profit au fost stabilite accesorii în sumă totală de, reprezentând:

- lei – dobânzi;
- lei – majorări de întârziere;
- lei – penalități de întârziere.

Cu privire la TVA

Perioada verificată: 01.11.2001-30.04.2007.

Inspecția a fost efectuată în scopul soluționării decontului de TVA aferent lunii aprilie 2007 în sumă de lei.

Organele fiscale au constatat că, pentru veniturile din activitatea de transport călători pentru care s-a beneficiat de subvenții de la bugetul de stat și constatate ca neevidențiate, societatea avea obligația colectării TVA aferentă și au stabilit pe total perioadă o taxă pe valoarea adăugată neevidențiată în sumă de lei, întrucât nu s-au respectat prevederile art. 18 alin. 1 lit. a din Legea 345/2002, respectiv art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Pentru perioada august 2002-august 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat și înregistrat în contabilitate venituri din activitatea de transport călători, cât și venituri din activități diverse, fără însă a proceda la evidențierea și înregistrarea în contabilitate a TVA colectată aferentă acestor venituri, considerând că se încadrează în plafonul de scutire prevăzut de art. 9 alin. 3 din Legea 345/2002, respectiv art. 152 alin. 1 din Legea 571/2003.

Pentru veniturile constatate ca realizate în anul 2001 și în anul 2002 care depășesc plafonul de scutire de lei, dar care nu au fost evidențiate în contabilitate, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu poate beneficia de prevederile art. 9 alin. 3 din Legea nr. 345/2002 adică de scoatere din evidență ca plătitor de TVA începând 01.08.2002. Prin urmare, pentru perioada august 2002-decembrie 2003, organele de inspecție au stabilit în baza art. 67 alin. 5 din HG 598/2002 TVA de plată în sumă de lei.

Pentru perioada ianuarie 2004-august 2006, în baza prevederilor pct. 56 alin. 4 lit. b din HG 44/2004, organele fiscale au stabilit TVA colectată în sumă de lei, aferentă perioadei pentru care persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA pe considerentul că nu s-au respectat prevederile art.18 alin. 1 lit. a din Legea 345/2002, respectiv art. 137 alin. 1 lit. a din Legea 571/2003.

De asemenea, s-a constatat că, în luna aprilie 2007, societatea a realizat și înregistrat în contabilitate venituri din activitatea de transport în sumă de lei, fără însă a calcula și colecta TVA aferentă acestor venituri.

Prin urmare, s-a stabilit TVA neevidențiată în sumă de lei, în baza prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea 571/2003.

Astfel, pe total perioadă verificată s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de, pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de

III. Din analiza documentelor 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 de lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de și accesorii în sumă de, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.R.L. avea obligația evidențierii veniturilor din subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț aferente transporturilor efectuate, în condițiile în care deconturile pentru recuperarea diferențelor din tariful biletelor de călătorie cu mijloace de transport auto pentru persoanele care beneficiau de gratuități au fost emise pe numele său, sumele fiind încasate de societate.

În fapt, cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderii, perioada supusă verificării a fost 01.09.2001-31.12.2002.

În urma verificării, s-a stabilit că, în perioada septembrie-octombrie 2001, S.C. S.R.L. a efectuat transportul auto de persoane veterani de război, pensionari și persoane cu handicap, pentru care a beneficiat de subvenții de la bugetul de stat privind reducerile din tariful de transport de care beneficiau diferite categorii de persoane pentru călătoriile cu mijloacele de transport și pe care nu le-a înregistrat în mod corespunzător în contul de venituri, pentru evidențierea acestora folosindu-se eronat alte conturi 511-Valori de încasat sau 461-Debitori diverși.

Astfel, organele fiscale au constatat că au fost diminuate nejustificat veniturile din activitatea de transport cu suma de pentru anul 2001 și cu suma de pentru anul 2002 la care s-a stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderii neevidențiat de lei ce a fost compensat cu suma de lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii aferent anului 2003, calculat de societate și considerat ca evidențiat în plus.

Întrucât inspecția fiscală calculează începând cu anul 2003 impozit pe profit, a rezultat pe total o diferență neevidențiată și nevirată de, pentru

care s-au calculat dobânzi în sumă de lei, majorări în sumă de lei și penalități de întârziere de lei, adică accesorii în sumă totală de

Activitatea de inspecție fiscală Suceava a sesizat organele de cercetare penală cu adresa nr., existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată cu privire la contestația formulată.

Prin Decizia nr., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății,, pentru fapta prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005.

Petenta afirmă că, în perioada supusă inspecției fiscale, a realizat venituri din recuperarea contravalorii cupoanelor talon cu reducere 50% în baza Legii 14/2000 pentru pensionari, în baza Legii 519/2002 pentru persoanele cu handicap și în baza Legii 44/1994 pentru veteranii de război.

Societatea precizează că a încasat în contul bancar atât cupoanele colectate de societate, cât și cupoanele colectate de alți transportatori pe care le trimitea spre decontarea unităților emitente, Ministrul Finanțelor, Institutul Teritorial pentru Handicapați etc., decontându-le apoi transportatorilor, iar operațiunea de preluare și decontare a biletelor speciale de călătorie colectate de alți transportatori se făcea în baza unui contract de prestări servicii în transportul terestru de călători prin care societatea se obliga să asigure decontarea taloanelor de călătorie percepând pentru serviciul de decontare un comision de 10%, iar din punct de vedere contabil sumele pentru care asigura decontarea în numele altor transportatori nu au fost evidențiate în conturile de venituri și cheltuieli, nefiind incluse nici în baza impozabilă a TVA.

De asemenea, petenta susține că, în perioada supusă inspecției fiscale, 1 ianuarie 2002-31 martie 2007, contravaloarea biletelor speciale de călătorie încasată de societate se compune din două tipuri de sume:

- încasarea subvenției aferentă activității de transport proprie societății;
- încasarea și decontarea biletelor speciale de călătorie aferentă decontărilor efectuate de către societate pentru alți transportatori în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia.

Societatea susține că inspectorii fiscali au verificat și au stabilit ca bază impozabilă suplimentară suma de, aferentă perioadei fiscale 1 septembrie 2001-31 decembrie 2001, perioadă care, în conformitate cu OG 92/2003, nu este supusă inspecției fiscale, nefiind îndeplinite condițiile de la art. 91 și fără a se

respecta prevederile art. 93, respectiv de a proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.

Petenta consideră că a respectat actele normative contabile în vigoare, respectiv a contabilizat corect activitatea economică de decontare în numele clientului în conformitate cu prevederile OG 17/2000, Legii 345/2002, Legii 571/2003, unde se precizează unitar, indiferent de act: „De asemenea, nu va înregistra aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată”.

Astfel, societatea consideră că, în contul de profit și pierdere al societății, au fost înregistrate corect veniturile, respectiv în anul fiscal 2002 cifra de afaceri nu depășea suma de 100.000 euro, pentru ca în anul fiscal 2003 să fie considerată plătitoare de impozit pe profit, așa cum prevede Ordonanța 24/2002 și Ordinul 1880/2001.

În susținerea cauzei petenta invocă și prevederile Hotărârii 703/2001, OMFP 306/2002 și OMFP 1752/2005, potrivit cărora subvențiile se recunosc în contabilitate, pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente acestor venituri pe care urmează să le compenseze, aspect neluat în calcul de inspectorii fiscali.

De asemenea, societatea menționează că verificarea s-a efectuat pentru o perioadă intrată în prescripție și diferită de cea din avizul de inspecție fiscală, iar în raportul de inspecție fiscală nu este precizat motivul care a condus la modificarea perioadei supuse inspecției fiscale, decizia de impunere fiind emisă eronat.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 5** din Ordonanța Guvernului nr. 24 din 26 iulie 2001 privind impunerea microîntreprinderilor, unde se precizează că:

ART. 5

“(1) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru microîntreprinderi.

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se determină prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă.

- Referitor la aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 24 din 26 iulie 2001, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1880 din 28 septembrie 2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității la microîntreprinderi, se prevede că:

“[...].

II. Determinarea bazei impozabile la microîntreprinderi

12. Veniturile trimestriale asupra cărora se aplică cota de 1,5% conform art. 5 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 24/2001 sunt cele evidențiate în creditul conturilor din clasa a 7-a "Conturi de venituri", cu excepția celor înregistrate în conturile 711 "Venituri din producția stocată", 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" și 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", deoarece acestea nu reprezintă venituri efective, ci au rolul de echilibrare a unor cheltuieli efectuate.
[...]"

Din aceste prevederi legale rezultă că veniturile care sunt supuse impozitării sunt cele evidențiate în creditul conturilor din clasa a 7-a "Conturi de venituri", cu excepțiile prevăzute de lege.

- În Regulamentul nr. 704 din 22 decembrie 1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, se stipulează că:

“[...]

100. Potrivit legii, contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, care se grupează astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

[...]

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, a colectivităților publice sau altor unități patrimoniale;

[...]

PLANUL DE CONTURI GENERAL

[...]

74 VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenții de exploatare

[...]

GRUPA 74 "VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE"

Din grupa 74 "Venituri din subvenții de exploatare" face parte:

Contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidenta subvențiilor primite de unitatea patrimonială pentru acoperirea pierderilor, pentru diferențele de preț la produsele subvenționate și alte subvenții.

În creditul contului 741 "Venituri din subvenții de exploatare" se înregistrează:

- subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor și diferențelor de preț (445, 512).

[...]"

Din aceste texte de lege rezultă că veniturile se înregistrează în evidența contabilă pe categorii. Astfel, în categoria veniturilor din exploatare se cuprind veniturile din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții, care se înregistrează în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare".

Rezultă astfel că subvențiile primite sau ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor și diferențelor de preț se înregistrează în contabilitate prin contul 741, de unde se reține că **afirmația petentei potrivit căreia aceste subvenții nu se înregistrează în contabilitate și nu se datorează impozit aferent, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, aceasta având obligația de a-și înregistra în evidența contabilă toate operațiunile efectuate, inclusiv veniturile din subvențiile primite sau de primit și de a achita impozitul aferent.**

- De asemenea, în ceea ce privește transportul pensionarilor, conform HG nr. 1287 din 7 decembrie 2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 147/2000 privind reducerile acordate pensionarilor pentru transportul intern, călătoriile simple pentru pensionari, pentru care se acordă reducerea de 50% din tarif, se efectuează de către agenții economici care sunt autorizați pentru această activitate:

“ANEXA 1

NORME METODOLOGICE

pentru aplicarea Legii nr. 147/2000 privind reducerile acordate pensionarilor pentru transportul intern

I. Prevederi generale

1.[...]

Călătoriile simple pentru pensionari, cu reducere de 50% din tarif, se asigură de unitățile, respectiv de agenții economici autorizați pentru transportul intern pe calea ferată, cu mijloace de transport auto pentru transportul rutier sau cu navele de călători clasa a II-a, pentru transportul naval pe căi navigabile interioare, indiferent dacă sunt cu capital de stat, cu capital privat sau mixt.

[...]

2. Călătoriile se efectuează pe baza biletelor de călătorie specifice mijloacelor de transport pe calea ferată, auto și naval, eliberate pensionarilor beneficiari de agentul economic transportator, în baza legitimării calității de pensionar, a suportării tarifului de călătorie redus cu 50% și a prezentării cuponului-talon.

Diferența de 50% din costul biletului de călătorie se suportă din bugetul de stat, de la care se recuperează de agentul economic care a efectuat transportul”.

- La **pct. 23** și **pct. 24** din HG nr. 1287 din 7 decembrie 2000 se face precizarea:

“23. Operatorul public de transport de călători va întocmi pe baza instrucțiunilor proprii de lucru deconturi lunare centralizatoare, pe care le

transmite Ministerului Transporturilor - Direcția generală economică și relații bugetare o singură dată pe lună, până la data de 15 a fiecărei luni, pentru luna expirată.

24. Operatorul public de transport de călători răspunde de realitatea, oportunitatea și exactitatea datelor prezentate la decontare.

[...]"

Din prevederile legale menționate, se reține că reducere de 50% din tariful de transport de care beneficiază pensionarii se suportă din bugetul de stat, de la care se recuperează de agentul economic care a efectuat transportul.

Deconturile lunare centralizatoare pentru recuperarea diferenței din costul biletului de călătorie se întocmește de operatorul public de transport de călători care a efectuat transportul, pe baza instrucțiunilor proprii de lucru, pe care le transmite lunar Ministerului Transporturilor - Direcția generală economică și relații bugetare.

De asemenea, conform prevederilor menționate, răspunderea pentru realitatea, oportunitatea și exactitatea datelor prezentate la decontare aparține operatorului public de transport de călători.

Rezultă că societatea nu putea să facă în numele său deconturi pentru transportul efectuat de alți operatori publici de transport.

Prin urmare, se reține că cei care dețin aceste autorizații, sunt și cei care obțin veniturile din aceste transporturi și implicit din subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț, venituri pentru care datorează impozit.

- **Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia** a contabilizat corect activitatea economică de decontare în numele clientului, invocând prevederile OUG 17/2000 și ale Legii 345/2002, facem precizarea că la **art. 56** din Hotărârea Guvernului nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se stipulează că:

ART. 56

“(1) Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare vor fi evidențiate facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu va înregistra aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită”.

Din acest text de lege se reține că aceste prevederi se aplică în cazul sumelor achitate de furnizor/prestator în contul clientului, care nu este aplicabil în cazul de față.

Rezultă că susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, societatea obținând subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și nefiind vorba de plăți în numele clientului. Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că societatea a efectuat decontări în numele clientului, cu atât mai mult cu cât aceste sume proveneau de la bugetul de stat, sau că nu este beneficiarul subvențiilor privind diferențele de preț, singurele documente existente fiind un contract de prestări servicii încheiat cu, societatea obligându-se să asigure decontarea cupoanelor biletelor speciale contra unui comision de 10%.

De asemenea, în Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă, prin s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății,, pentru fapta prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005, se face precizarea că:

„[...] învinuitul nu este cunoscut cu antecedente penale, a recunoscut săvârșirea faptei,[...]” și că

„se poate aprecia ca fiind suficientă aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ întrucât aceasta nu prezintă gradul de pericol social al unei infracțiuni”.

Totodată, contestatoarea nu depune documente (borderouri emise pe numele celorlalte persoane care au efectuat transportul și alte documente) din care să rezulte că sumele de bani încasate drept subvenții nu-i aparțin și că sunt aferente altor persoane, așa cum susține.

Facem precizarea că elementele prezentate în expertiza întocmită în Dosarul nr. privind pe învinuitul, administrator al societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât expertul contabil a considerat sumele primite ca subvenții drept sume de bani colectate pentru terțe persoane (și nu ca subvenții proprii pentru acoperirea diferențelor de preț) și a calculat prejudiciul creat de societate ținând cont de această încadrare.

Expertul contabil nu a avut în vedere că deconturile au fost depuse pe numele **S.C. S.R.L.** și încasate de aceasta de la buget, așa după cum se reține din raportul de inspecție fiscală, unde se menționează că, din analiza situațiilor întocmite și transmise spre decontare privind transportul auto al persoanelor care beneficiază de subvenții de la bugetul de stat pentru călătoriile efectuate, rezultă că societatea a efectuat astfel de curse pentru care a realizat venituri reprezentând contravaloarea transporturilor efectuate.

În Referatul nr. privind propunerea de soluționare a contestației depusă de societate, organele fiscale fac precizarea că:

„Referitor la sumele încasate și care ulterior au fost achitate altor persoane, precizăm că organele de inspecție fiscală au avut în vedere contractele de

închiriere între S.C. S.R.L. Baia și terțe persoane (asociații familiale, persoane fizice autorizate și diverse persoane fizice din municipiul și comunele arondate), contracte înregistrate la AFPC și AFPM și care au ca obiect închirierea mijloacelor de transport cu care unitatea verificată a prestat serviciile de transport.[...] considerăm că nu poate fi vorba de o încasare în numele și în contul unei alte personae și care apoi se decontează acesteia, de altfel S.C. S.R.L. Baia fiind titularul licenței de transport”.

Rezultă astfel că operațiunea economică în speță este cea de încasare a subvențiilor pentru acoperirea diferențelor de preț și nicidecum de colectare a unor sume de bani în numele altor persoane, așa cum se susține prin expertiza efectuată.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia perioada supusă verificării este prescrisă, facem precizarea că nici această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, fiind aplicabile prevederile art. 91 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

ART. 91

“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

[...]

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

[...]”.

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate, dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală, iar din Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă rezultă cu claritate că administratorul societății a recunoscut el însuși săvârșirea faptei, faptă prevăzută de Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Așa după cum rezultă din elementele prezentate la acest capăt de cerere, precum și faptul că societatea a obținut venituri din subvenții pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația înregistrării acelor venituri și achitării impozitului pe venitul microîntreprinderii aferent în sumă de lei.

Deoarece societatea a înregistrat suma de lei impozit pe veniturile microîntreprinderii achitat în plus, aferent anului 2003, și având în vedere că a depășit în anul 2003 plafonul stabilit de lege pentru încadrarea la impunerea pe veniturile microîntreprinderii, organele fiscale au ținut cont de această sumă și au stabilit suplimentar o diferență de impozit în sumă de

Având în vedere prevederile legale citate și analizate, faptul că societatea a efectuat transporturi auto pentru persoanele care beneficiau de gratuități, deconturile

pentru recuperarea diferențelor din tariful biletelor de călătorie au fost emise pe numele său, iar sumele fiind fost încasate de societate, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar **un impozit în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată cu privire la suma de**, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii aferent anilor 2001 și 2002.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia inspecția fiscală a stabilit suplimentar debite pentru perioada 1 septembrie 2001-31 decembrie 2001, perioadă care nu este cuprinsă în avizul de inspecție fiscală comunicat acesteia, și că în consecință nu au fost respectate prevederile art. 91 și art. 93 din OG 92/2003, facem precizarea că la **art. 101** din OG 92/2003 se stipulează că:

ART. 101

“Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

[...]

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

[...]”.

Se reține că avizul de inspecție fiscală cuprinde o serie de elemente printre care și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale.

- Totodată la **art. 96** din OG 92/2003, republicată, se face mențiunea că inspecția fiscală poate fi extinsă, astfel:

ART. 96

“Formele și întinderea inspecției fiscale

[...]

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale”.

De asemenea, având în vedere prevederile legale invocate și faptul că impozitul pe veniturile microîntreprinderii care a generat accesoriile este datorat, nu a fost achitat la scadență, și luând în considerare și principiul de drept **“accessorium sequitur principale”** (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de** aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată cu privire la această sumă.**

2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de și accesorii în sumă de, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală

2.1. Referitor la legalitatea modificării impunerii petentei de la sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii la sistemul de impunere a profitului impozabil, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația de a se comporta ca un plătitor de impozit pe profit începând cu anul 2003, în condițiile în care în anul 2002 a depășit plafonul prevăzut de lege pentru impunerea pe veniturile microîntreprinderii

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că, pentru anul 2003, societatea evidențiază și plătește impozit pe veniturile microîntreprinderii, deși în anul precedent a realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de peste 100.000 euro (organele fiscale au constatat că au fost diminuate nejustificat veniturile din activitatea de transport cu suma de pentru anul 2002) și în consecință, organele fiscale consideră că unitatea avea obligația de a nu mai păstra sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii, ci de a calcula, evidenția și vira impozit pe profit.

Societatea consideră că, în contul de profit și pierdere al societății au fost înregistrate corect veniturile, respectiv în anul fiscal 2002 cifra de afaceri nu depășea suma de 100.000 euro pentru ca, în anul fiscal 2003, să fie considerată plătitoare de impozit pe profit, așa cum prevede Ordonanța 24/2002 și Ordinul 1880/2001.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 1** din Ordonanța Guvernului nr. 24 din 26 iulie 2001 privind impunerea microîntreprinderilor, unde se precizează că:

ART. 1

“(1) Sunt obligate 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 sau/și desfășoară activitate de comerț;

b) au până la 9 salariați;

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

d) au capital integral privat.

(2) Persoanele juridice înființate în cursul unui an fiscal beneficiază de prevederile prezentei ordonanțe dacă îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1) la sfârșitul anului respectiv.

[...]

(6) În cazul în care în cursul anului fiscal una dintre condițiile impuse nu mai este îndeplinită, contribuabilul are obligația de a păstra pentru anul fiscal respectiv regimul de impozitare stabilit de prezenta ordonanță, fără posibilitatea de a reveni din anul următor la acest mod de impunere, chiar dacă ulterior îndeplinește condițiile menționate la alin. (2) al art. 1”.

Din aceste prevederi legale rezultă că se datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor, acele persoane juridice care îndeplinesc cumulativ o serie de condiții la data de 31 decembrie a anului precedent, printre care și realizarea de venituri reprezentând echivalentul în lei de până la 100.000 euro inclusiv.

De asemenea, în situația în care în cursul anului fiscal una dintre condițiile impuse nu mai este îndeplinită, atunci contribuabilul are obligația de a păstra pentru anul fiscal respectiv regimul de impozitare stabilit de prezenta ordonanță, dar nu mai are posibilitatea de a reveni din anul următor la acest mod de impunere.

Deoarece în anul 2002 societatea a obținut venituri care au depășit plafonul de 100.000 euro (organele fiscale au constatat că au fost diminuate nejustificat veniturile din activitatea de transport cu suma de pentru anul 2002), rezultă că acea condiție nu mai este îndeplinită, agentul economic devenind plătitor de impozit pe profit începând cu anul următor, deci începând cu anul 2003.

Rezultă că în mod legal organul fiscal a încadrat societatea la impozitarea cu impozitul pe profit începând cu 01 ianuarie 2003.

2.2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de și accesorii în sumă de, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.R.L. avea obligația evidențierii veniturilor din subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț aferente transporturilor efectuate, în condițiile în care deconturile pentru recuperarea diferențelor din tariful biletelor de călătorie cu mijloace de transport auto pentru persoanele care beneficiau de gratuități au fost emise pe numele său, sumele fiind încasate de societate.

În fapt, cu privire la impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.01.2003-31.03.2007.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, pentru anul 2003, societatea evidențiază și plătește impozit pe veniturile microîntreprinderii, deși, în anul precedent, a realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de peste 100.000 euro și, în consecință, organele fiscale au considerat că unitatea avea obligația de a nu mai păstra sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii, ci de a calcula, evidenția și vira impozit pe profit.

Prin urmare, organele de control au procedat la impozitarea profitului impozabil aferent anului 2003 înregistrat de societate în sumă de, rezultând o diferență neevidențiată de **impozit pe profit în sumă de**, în

baza prevederilor art. I alin. 6 din OG 24/2001 și ale art. 7 alin. 1 din Legea 414/2002.

Pentru anii 2003-2006, conform situațiilor întocmite și transmise spre decontare privind transportul persoanelor care beneficiază de subvenții de la bugetul de stat pentru călătoriile efectuate-veterani de război, pensionari și persoane cu handicap, a extraselor de cont bancar și a actelor privind evidența contabilă s-a constatat că unitatea a realizat venituri reprezentând contravaloarea transporturilor efectuate după cum urmează:

Pentru anii: 2003 –
2004 –
2005 –
2006 –, cu precizarea că aceste sume includ TVA.

Astfel, organele fiscale au calculat pentru anul 2003 suma veniturilor realizate în cuantum de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Impozitul pe profit suplimentar rezultat este de (..... * 25%).

Pentru anul 2004, suma veniturilor realizate este de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Din suma de se recuperează pierderea fiscală evidențiată de societate la data de 31.12.2004 de, rămânând un profit impozabil de și un impozit pe profit suplimentar rezultat în sumă de (..... * 25%).

Pentru anul 2005, suma veniturilor realizate este de lei (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de, rezultând venituri neevidențiate de Din suma de se recuperează pierderea fiscală evidențiată de societate la data de 31.12.2005 de, rămânând un profit impozabil de lei și un impozit pe profit suplimentar rezultat în sumă de lei (..... lei * 16%).

Pentru anul 2006, suma veniturilor realizate este de (..... - TVA aferentă), din care s-au înregistrat parțial în contabilitate în contul „704” suma de lei, rezultând venituri neevidențiate de lei. Profitul impozabil recalculat este de lei (profit impozabil stabilit de societate de lei + diferențe stabilite de inspecția fiscală de lei), rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei * 16%).

În trim. I 2007, pentru profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit aferent, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei * 16%), unitatea necalculând impozit pe profit, considerând că are de recuperat pierdere fiscală.

A rezultat astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de, din care: lei aferent anului 2003, aferent anului 2004, lei aferent anului 2005, lei aferent anului 2006 și lei aferent anului 2007.

Pentru această diferență suplimentară de impozit pe profit au fost stabilite accesorii în sumă totală de, reprezentând:

- lei – dobânzi;
- lei – majorări de întârziere;
- lei – penalități de întârziere.

Activitatea de inspecție fiscală Suceava a sesizat organele de cercetare penală cu adresa nr., existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată cu privire la contestația formulată.

Prin Decizia nr., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății,, pentru fapta prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, societatea menționează că a încasat contravaloarea biletelor speciale de călătorie-cupoane care este compusă din două tipuri de sume, subvenție aferentă activității de transport proprie societății și încasarea și decontarea biletelor speciale de călătorie aferentă decontărilor efectuate de către societate pentru alți transportatori în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia.

Societatea susține că încadrarea economică a activității de colectare și decontare a cupoanelor/biletelor speciale de călătorie este o decontare în numele clientului, neevidențind la venituri sumele încasate ca și contravaloare a cupoanelor de călătorie și nici la cheltuieli facturile primite de la clienții săi emițând în schimb o factură de comisionare a decontărilor, facturi evidențiate în contul de venituri și cheltuieli ale societății.

Contestatoarea susține că, în mod ilegal și abuziv, fără a invoca un temei legal, inspectorii fiscali au considerat aceste sume ca fiind venituri impozabile, calculând impozit pe profit și obligații accesorii, fără a da drept la deducerea cheltuielilor aferente realizării venitului și fără a explicita acest lucru.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- Referitor la profitul impozabil și la impozitul pe profit pentru anul 2003, sunt aplicabile prevederile **art. 7 și art. 2** din Legea nr. 414 din 26 iunie 2002 privind impozitul pe profit, unde se precizează că:

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”.

ART. 2

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

- Începând cu anul 2004 se aplică prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde, la **art. 19**, se stipulează că:

ART. 19

“Reguli generale

(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.

- Referitor la aplicarea prevederilor **art. 19** din Codul fiscal, la **pct. 12** din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Din aceste prevederi legale se reține că profitul impozabil se determină 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.

Așa după cum rezultă din aceste texte de lege, sunt supuse impozitării veniturile realizate din orice sursă, deci toate veniturile, cu excepția veniturilor neimpozabile.

De asemenea, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele care sunt înregistrate în evidența contabilă potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

Legea contabilității nr. 82/1991 prevede expres ca orice operațiune economico-financiară care a avut loc să fie înregistrată în contabilitate:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

- Veniturile neimpozabile sunt prevăzute de **art. 20** din Codul fiscal, unde se stipulează că:

ART. 20

“Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română. Sunt, de asemenea, neimpozabile, după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele primite de la o persoană juridică străină, din statele Comunității Europene, dacă persoana juridică română deține minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică străină, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

c) veniturile din anularea obligațiilor unei persoane juridice, dacă obligațiile se anulează în schimbul titlurilor de participare la respectiva persoană juridică;

d) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;

e) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative”.

Rezultă că veniturile neimpozabile sunt prevăzute în mod expres de lege, printre acestea neregăsindu-se veniturile din subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a obținut venituri din subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț, pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă decât parțial.

Așa după cum rezultă din prevederile legale mai sus menționate, veniturile din subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț nu sunt venituri neimpozabile, deci sunt supuse impozitării.

- Referitor la veniturile din subvenții, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se precizează că:

“ART. 2

(1) Reglementările contabile prevăzute la art. 1 se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2003 de către persoanele juridice prevăzute la art. 27 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001.

[...]”.

- În anexa 1 din OMFP nr. 306/2002, la **pct. 5.3** se precizează că:

„[...]

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

[...]

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor):

[...]

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea;

[...]

În creditul contului 741 "Venituri din subvenții de exploatare" se înregistrează:

- subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor și diferențelor de preț (512, 445).

[...]”.

- Începând cu 01 ianuarie 2005 se aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde la **art. 2 și în anexa 1 la pct. 212** se menționează că:

“ART. 2

(1) Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se aplică de persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

[...]

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare a efectuat transporturi de veterani de război, pensionari și persoane cu handicap.

- În ceea ce privește transportul pensionarilor, conform HG nr. 1287 din 7 decembrie 2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 147/2000 privind reducerile acordate pensionarilor pentru transportul intern, călătoriile simple pentru pensionari, pentru care se acordă reducerea de 50% din tarif, se efectuează de către agenții economici care sunt autorizați pentru această activitate:

“ANEXA 1

NORME METODOLOGICE

pentru aplicarea Legii nr. 147/2000 privind reducerile acordate pensionarilor pentru transportul intern

I. Prevederi generale

1.[...]

Călătoriile simple pentru pensionari, cu reducere de 50% din tarif, se asigură de unitățile, respectiv de agenții economici autorizați pentru transportul intern pe calea ferată, cu mijloace de transport auto pentru transportul rutier sau cu navele de călători clasa a II-a, pentru transportul naval pe căi navigabile interioare, indiferent dacă sunt cu capital de stat, cu capital privat sau mixt.

[...]

2. Călătoriile se efectuează pe baza biletelor de călătorie specifice mijloacelor de transport pe calea ferată, auto și naval, eliberate pensionarilor beneficiari de agentul economic transportator, în baza legitimării calității de pensionar, a suportării tarifului de călătorie redus cu 50% și a prezentării cuponului-talon.

Diferența de 50% din costul biletului de călătorie se suportă din bugetul de stat, de la care se recuperează de agentul economic care a efectuat transportul”.

- La pct. 23 și pct. 24 din HG nr. 1287 din 7 decembrie 2000 se face precizarea:

“23. Operatorul public de transport de călători va întocmi pe baza instrucțiunilor proprii de lucru deconturi lunare centralizatoare, pe care le transmite Ministerului Transporturilor - Direcția generală economică și relații bugetare o singură dată pe lună, până la data de 15 a fiecărei luni, pentru luna expirată.

24. Operatorul public de transport de călători răspunde de realitatea, oportunitatea și exactitatea datelor prezentate la decontare.

[...]”.

Din prevederile legale menționate, se reține că reducere de 50% din tariful de transport de care beneficiază pensionarii se suportă din bugetul de stat, de la care se recuperează de agentul economic care a efectuat transportul.

Deconturile lunare centralizatoare pentru recuperarea diferenței din costul biletului de călătorie se întocmește de operatorul public de transport de călători care a efectuat transportul, pe baza instrucțiunilor proprii de lucru, pe care le transmite lunar Ministerului Transporturilor - Direcția generală economică și relații bugetare.

De asemenea, conform prevederilor menționate, răspunderea pentru realitatea, oportunitatea și exactitatea datelor prezentate la decontare aparține operatorului public de transport de călători.

Rezultă că societatea nu putea să facă în numele său deconturi pentru transportul efectuat de alți operatori publici de transport.

Prin urmare, se reține că cei care dețin aceste autorizații, sunt și cei care obțin veniturile din aceste transporturi și implicit din subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț, venituri pentru care datorează impozit.

Analizând prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, faptul că societatea a obținut venituri pentru acoperirea diferențelor de preț aferente transportului pentru anumite categorii de persoane ce beneficiază de gratuitate, pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă, rezultă că în mod legal organele fiscale au considerat că veniturile trebuiau înregistrate și impozitate.

Deoarece în anul 2006 și în trim. I 2007 societatea avea pierdere fiscală, organul fiscal a ținut cont de această pierdere la calculul profitului impozabil și a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent recalculând profitul impozabil pentru această perioadă.

- Potrivit prevederilor **art. 26 alin. 1** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea anuală recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi:

ART. 26

“Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

[...]”.

Prin adresa din data de 28.06.2011, în completarea propunerilor de soluționare a contestației formulată de societate, organele de control precizează următoarele:

„[...]”

- *profitul impozabil menționat la CAP III din Raportul de inspecție fiscală, în sumă de lei reprezintă profitul impozabil aferent anului 2006, înainte de scăderea pierderii fiscale de recuperate din anii precedenți.*
- *profitul impozabil menționat la CAP III din Raportul de inspecție fiscală, în sumă de lei reprezintă profitul impozabil aferent trimestrului I 2007, înainte de scăderea pierderii fiscale de recuperate din anii precedenți.*
- *prin urmare, impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2006 în sumă de lei se compune din: suma de lei reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent veniturilor neevidențiate de societate, așa cum s-a stabilit de inspecția fiscală, iar suma de lei reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent profitului impozabil de lei, sumă la care s-a făcut referire mai sus.*
- *impozitul pe profit suplimentar aferent trimestrului I 2007 în sumă de lei reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent profitului impozabil de lei, sumă la care s-a făcut referire mai sus.”*

Analizând prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar **impozit pe profit în sumă totală de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată cu privire la această sumă.**

Referitor la susținerea petentei că nu i s-a dat dreptul la deducerea cheltuielilor aferente realizării venitului, facem precizarea că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece societatea nu depune la dosarul cauzei documente din care să rezulte că a efectuat cheltuieli aferente activității desfășurate, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă.

De asemenea, în Referatul nr. privind propunerea de soluționare a contestației depusă de societate, organele fiscale fac mențiunea că:

„Precizăm că organul de inspecție fiscală a luat în considerare la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate de societate și contabilizate în „clasa 6”. De altfel, prin înregistrarea cheltuielilor aferente activității unitatea a înregistrat o pierdere în anul 2004 de și în anul 2005 de lei, iar impozitul pe profit suplimentar este aferent veniturilor neevidențiate.”

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că impozitul pe profit care a generat accesoriile este datorat, nu a fost achitat la scadență și luând în

considerare și principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de aferente** impozitului pe profit, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente contestația formulată cu privire la această sumă.**

3. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA în sumă de și accesorii în sumă de, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.R.L. avea obligația de a colecta TVA aferentă veniturilor realizate, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire prevăzut de lege.

În fapt, cu privire la TVA, perioada verificată a fost 01.11.2001-30.04.2007.

Inspecția a fost efectuată în scopul soluționării decontului de TVA aferent lunii aprilie 2007 în sumă de lei.

Pentru perioada august 2002-august 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat și înregistrat în contabilitate venituri din activitatea de transport călători, cât și venituri din activități diverse, fără însă a proceda la evidențierea și înregistrarea în contabilitate a TVA colectată aferentă acestor venituri, considerând că se încadrează în plafonul de scutire prevăzut de art. 9 alin. 3 din Legea 345/2002, respectiv art. 152 alin. 1 din Legea 571/2003.

Pentru veniturile constatate ca realizate în anul 2001 și în anul 2002 care depășesc plafonul de scutire de lei, dar care nu au fost evidențiate în contabilitate, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu poate beneficia de prevederile art. 9 alin. 3 din Legea nr. 345/2002 adică de scoatere din evidență ca plătitor de TVA începând 01.08.2002. Prin urmare, pentru perioada august 2002-decembrie 2003, organele de inspecție au stabilit în baza art. 67 alin. 5 din HG 598/2002 TVA de plată în sumă de lei.

Organele fiscale au constatat că, pentru veniturile din activitatea de transport călători neînregistrate, reprezentând diferențe de preț aferente biletelor de transport pentru anumite categorii de persoane ce beneficiază de gratuități și care se recuperează de către operatorii care au efectuat transportul de la bugetul de stat, societatea avea obligația colectării TVA aferentă și au stabilit pe total perioadă o taxă pe valoarea adăugată neevidențiată în sumă de lei.

Pentru perioada ianuarie 2004-august 2006, în baza prevederilor pct. 56 alin. 4 lit. b din HG 44/2004, organele fiscale au stabilit TVA colectată în sumă de lei aferentă perioadei pentru care persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA pe considerentul că nu s-au respectat prevederile art. 18 alin. 1 lit. a din Legea 345/2002, respectiv art. 137 alin. 1 lit. a din Legea 571/2003.

De asemenea, s-a constatat că, în luna aprilie 2007, societatea a realizat și înregistrat în contabilitate venituri din activitatea de transport în sumă de lei, fără însă a calcula și colecta TVA aferentă acestor venituri.

Prin urmare, s-a stabilit TVA neevidențiată în sumă de lei, în baza prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea 571/2003.

Astfel, pe total perioadă verificată, s-a stabilit **TVA suplimentară** în sumă de, pentru care s-au calculat **accesorii în sumă totală de**

Activitatea de inspecție fiscală Suceava a sesizat organele de cercetare penală cu adresa nr., existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată cu privire la contestația formulată.

Prin Decizia nr., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin Ordonanța nr., pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria, rămasă definitivă, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății,, pentru fapta prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005.

Referitor la TVA stabilită suplimentar în sarcina sa, societatea afirmă că, pe perioada supusă inspecției fiscale, 1 ianuarie 2002-30 aprilie 2007, a fost înregistrată la vectorul fiscal din punctul de vedere al TVA, astfel:

- plătitor de TVA în perioada 1 ianuarie 2002-31 iulie 2002
- neplătitor de TVA în perioada 1 august 2002-31 august 2006, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. 3 din Legea 345/2002
- plătitor de TVA prin depășirea plafonului special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal.

Societatea susține că inspectorii fiscali au aplicat eronat, în această situație, prevederile art. 18 alin. 1 lit. a din Legea nr. 345/2002 pentru perioada 1 ianuarie 2002-31 decembrie 2003 și prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerând contravaloarea acestor cupoane-bilete speciale de călătorie ca fiind subvenții legate direct de prețul serviciilor prestate, respectiv al transportului, și ca atare se includ în baza impozabilă a TVA și că în mod eronat inspectorii fiscali au aplicat în perioada ianuarie – iunie 2002 prevederile Legii 345/2002, cu toate că acest act normativ a intrat în vigoare la 1 iulie 2002.

Contestatoarea consideră că sumele suplimentare stabilite prin decizia de impunere, privind TVA și accesorii aferente, sunt stabilite eronat și ilegal în sarcina acesteia, fără a se fi analizat corect situația de fapt și de drept din punct de vedere al TVA, nefiind identificate toate elementele din activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 1, art. 3, art. 18 și art. 21** din Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează că:

ART. 1

„[...]”

(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. 3

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora”.

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. 21

“(1) Taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare determinate în condițiile stabilite în cap. IV.

[...]”.

- Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 126, art. 137 și art. 140** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 126

„Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

(2) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri.

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

[...]”.

ART. 137

„Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă 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;

[...]”.

ART. 140

“Cota standard și cota redusă

(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că operațiunile care intră în sfera de aplicare a TVA sunt cele care îndeplinesc în mod cumulativ o serie de condiții, respectiv constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată, sunt efectuate de persoane impozabile și rezultă dintr-o activitate economică.

De asemenea, intră în baza de impozitare a TVA în cazul livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, fiind incluse și subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Astfel, TVA se determină prin aplicarea cotei de taxă asupra bazei impozabile, bază în care se cuprind contrapartida obținută sau care urmează a fi

obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, precum și subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Rezultă că legea prevede în mod clar faptul că în baza de impozitare a TVA se includ și subvențiile de prețul acestor operațiuni.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada verificată, societatea a obținut o serie de venituri din transportul călătorilor, din vânzarea mărfurilor, din chirii și din subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț, pentru care nu a colectat TVA.

Așa după cum rezultă din prevederile legale mai sus citate, intră în baza de impozitare a TVA tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, inclusiv subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț.

Prin urmare, se reține că societatea avea obligația colectării TVA aferentă acestor venituri.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia în perioada 01 august 2002-31 august 2006 a fost neplătitoare de TVA și că în consecință nu datorează TVA, facem precizarea că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în anul 2001 societatea a depășit plafonul legal de scutire de TVA, iar conform **art. 9 alin. 3** din Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată și conform **art. 67 alin. 5** din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în situația în care acest plafon este depășit, contribuabilul trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, și nu mai beneficiază de scutire, astfel:

ART. 9

“[...]”

(3) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată activitățile persoanelor impozabile cu venituri din operațiuni taxabile declarate sau, după caz, realizate anual, de până la 1,5 miliarde lei inclusiv. În situația realizării unor venituri superioare plafonului de impozitare de 1,5 miliarde lei în cursul unui an fiscal, persoanele impozabile au obligația să solicite înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. După înscrierea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată persoanele impozabile respective nu mai beneficiază de scutire chiar dacă ulterior realizează venituri inferioare plafonului de 1,5 miliarde lei. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care în anul 2001 au realizat venituri din operațiuni taxabile sub plafonul de 1,5 miliarde lei, pot solicita scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi.

“[...]”.

ART. 67

“[...]”

(5) Pentru persoanele impozabile care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organele fiscale vor proceda astfel:

a) vor stabili diferența dintre taxa pe valoarea adăugată la care persoana impozabilă ar fi avut drept de deducere, conform documentelor legale aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii, și taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi avut obligația să o colecteze, aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate;

[...]”.

- Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 152 alin. 3** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a **pct. 56 alin. 4 lit. b** din HG 44/2004, unde se menționează că:

ART. 152

“[...]

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întregă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

[...]”.

“Norme metodologice:

56.[...]

(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

[...]

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

[...]”.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia pentru perioada ianuarie-mai 2002 nu sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345 din 1 iunie 2002 și că organele fiscale nu au aplicat corect legile în vigoare, facem precizarea că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din documentele existente la dosarul contestației rezultă că TVA stabilită suplimentar a fost aferentă perioadei începând cu 01 iunie 2002, când se aplicau prevederile Legii 345/2002.

Având în vedere prevederile legale invocate și elementele prezentate la acest capăt de cerere, faptul că societatea a obținut venituri din transportul călătorilor, din vânzarea mărfurilor, din chirii și din subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț, pentru care avea obligația colectării TVA, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății suma de lei **reprezentând TVA**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente** contestația formulată cu privire la această sumă.

De asemenea, având în vedere prevederile legale invocate și faptul că TVA care a generat accesoriile este datorată, nu a fost achitată la scadență, și luând în considerare și principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de aferente TVA**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente** contestația formulată cu privire la această sumă.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 24 din 26 iulie 2001 privind impunerea microîntreprinderilor, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1880 din 28 septembrie 2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității la microîntreprinderi, Regulamentul nr. 704 din 22 decembrie 1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, art. 56, art. 67 alin. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 91 alin. 3, art. 96, art. 101 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 7 și art. 2 din Legea nr. 414 din 26 iunie 2002 privind impozitul pe profit, art. 19, art. 20, art. 26 alin. 1, art. 126 și art. 137, art. 140, art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 12 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, HG nr. 1287 din 7 decembrie 2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 147/2000 privind reducerile acordate pensionarilor pentru transportul intern, art. 1, art. 3, art. 9 alin. 3, art. 18 și art. 21 din Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 56 alin. 4 lit. b din HG 44/2004, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulate de S.C. S.R.L., cu sediul în localitatea Baia, nr. 418, județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de DGFP Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, privind **suma totală de, reprezentând:**

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile întreprinderilor;
- – accesorii aferente impozitului pe veniturile întreprinderilor;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

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