



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.121 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL** ..., cu sediul în ..., str. ..., complex meșteșugăresc - incintă, județul

Contestația, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală și se referă la suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... **lei** - impozit pe veniturile microintreprinderilor, stabilit suplimentar;
- ... **lei** - majorări aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

De asemenea, societatea comercială contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2009, societatea comercială susține că, s-au aplicat în mod eronat prevederile art. 67 din Codul de procedura fiscală coroborat cu art. 65 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1050/2004 întrucât s-a realizat o estimare după un criteriu arbitrar, neprevăzut în actele normative, respectiv au fost majorate veniturile pe baza consumurilor de carburanți înregistrate în contabilitate.

De asemenea, societatea contestatoare susține următoarele:

- în perioada supusă controlului societatea a condus evidenta contabilă și fiscală în conformitate cu reglementările legale în vigoare;
- societatea a depus declarațiile fiscale prevăzute de lege;
- în timpul inspecției fiscale au fost puse la dispoziția organelor de control toate documentele solicitate;
- nu se face trimitere la vreo constatare, din care să rezulte că nu a putut fi stabilită cu certitudine baza de impunere, care să îndreptățească organele fiscale să procedeze la estimarea veniturilor;
- organele de inspecție aveau obligația să analizeze legalitatea și realitatea stabilirii bazei de impunere pentru stabilirea impozitului pe veniturile microintreprinderilor pe baza evidențelor contabile și fiscale prezentate în timpul controlului;
- organele de inspecție nu ținut cont de veniturile evidențiate de societate potrivit monetarelor, întocmite zilnic pe baza rapoartelor zilnice ale memoriei fiscale pe fiecare mașină în parte;
- la estimarea bazei de impunere, organele de inspecție au procedat în mod nelegal, în sensul că au considerat oricare dintre mașinile aflate în dotare, pentru întreaga perioadă a anului, consumul mediu de benzină este de 7,5 /100 km;
- în situația în care, pe baza constatărilor, se impunea estimarea bazei de impunere, consumurile de carburanți trebuiau calculate pentru fiecare mașină în parte în funcție de tipul acesteia, consumul de sezon iarnă – vara, parcursul efectuat precum și de vechimea mașinilor.

Față de cele susținute, societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în contul 6022 „ Cheltuieli cu combustibilul” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea carburanților achiziționați pe bază de bonuri fiscale.

Având în vedere obiectul de activitate al societății, respectiv, *taximetrie*, consumurile de carburanți și ținând cont de tariful/km practicat, organele de inspecție constată faptul că „*veniturile înregistrate de unitate în evidența contabilă, în baza cărora s-a calculat impozitul pe veniturile microintreprinderilor datorat statului sunt cu mult inferioare față de ceea ce*

ar rezulta urmare conumării benzinei cu care au fost alimentate taximetrele”.

În funcție de această constatare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, astfel că pentru perioada: octombrie 2005 – martie 2009, au fost majorate veniturile cu suma de ... lei, față de care a fost stabilit suplimentar, impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

Pentru neplata, în termen a impozitului pe veniturile microintreprinderilor au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului ... se poate pronunța asupra măsurii organelor de inspecție fiscală privind estimarea veniturilor realizate din activitatea de taximetrie, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, nu rezultă constatările proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la respectiva stare de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în contul 6022 „ Cheltuieli cu combustibilul” suma de ... lei, reprezentând contravaloarea carburanților achiziționați pe bază de bonuri fiscale.

Având în vedere cheltuielile cu combustibilul, înregistrate în perioada: octombrie 2005 - martie 2009, și ținând cont de tariful/km practicat pentru activitatea de taximetrie, organele de inspecție constată faptul că „*veniturile înregistrate de unitate în evidența contabilă, în baza cărora s-a calculat impozitul pe veniturile microintreprinderilor datorat statului sunt cu mult inferioare față de ceea ce ar rezulta urmare conumării benzinei cu care au fost alimentate taximetrele”.*

În funcție de această constatare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, astfel că pentru perioada: octombrie 2005 – martie 2009, au fost majorate veniturile cu suma de ... lei,

față de care a fost stabilit suplimentar, impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

Pentru determinarea veniturilor estimate, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- s-a stabilit nr. total de km parcurși, ca raport între cantitatea de carburanți aprovizionată, dată în consum și un consum mediu de 7,5 l/100 km;

- din nr. de km astfel determinat, s-a scăzut un nr. de km parcurși în interesul societății, în alte scopuri decât activitatea de taximetrie;

- veniturile estimate au fost calculate prin aplicarea tarifului/km practicat, asupra numărului de km considerați a fi fost parcurși în vederea desfășurării activității de taximetrie.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține următoarele:

- în perioada supusă controlului societatea a condus evidența contabilă și fiscală în conformitate cu reglementările legale în vigoare;

- societatea a depus declarațiile fiscale prevăzute de lege;

- în timpul inspecției fiscale au fost puse la dispoziția organelor de control toate documentele solicitate;

- nu se face trimitere la vreo constatare, din care să rezulte că nu a putut fi stabilită cu certitudine baza de impunere, care să îndreptățească organele fiscale să procedeze la estimarea veniturilor;

- organele de inspecție aveau obligația să analizeze legalitatea și realitatea stabilirii bazei de impunere pentru stabilirea impozitului pe veniturile microintreprinderilor pe baza evidențelor contabile și fiscale prezentate în timpul controlului;

- organele de inspecție nu ținut cont de veniturile evidențiate de societate potrivit monetarelor, întocmite zilnic pe baza rapoartelor zilnice ale memoriei fiscale pe fiecare mașină în parte;

- la estimarea bazei de impunere, organele de inspecție au procedat în mod nelegal, în sensul că au considerat oricare dintre mașinile aflate în dotare, pentru întreaga perioadă a anului, consumul mediu de benzină este de 7,5 /100 km;

- în situația în care, pe baza constatărilor, se impunea estimarea bazei de impunere, consumurile de carburanți trebuiau calculate pentru fiecare mașină în parte în funcție de tipul acesteia, consumul de sezon iarnă - vara, parcursul efectuat precum și de vechimea mașinilor.

În drept, art. 94 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora”,

Iar alin. (3) din același articol de lege prevede:

“Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;[...]”

Conform art. 64 și art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
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. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”, iar art. 109 alin. (1) din același act normativ, prevede:

“Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Totodată, în speță mai sunt incidente și prevederile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„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”,

coroborate cu art. 65 alin. (2) din Hotărârea Guvernului 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Față de aceste prevederi legale rezultă că, în situația în care nu se poate determina mărimea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală trebuie să o estimeze. La estimarea bazei de impunere aferentă impozitului pe veniturile microintreprinderilor, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt

fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției, informații referitoare la activitatea desfășurată de societate în perioada verificată precum și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, să aibă în vedere datele și informațiile deținute despre contribuabili cu activități similare.

Potrivit raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de control au consemnat următoarele:

- SC X SRL ... Călan conduce registrele contabile obligatorii, respectiv, registrul jurnal, registrul inventar, cartea mare și registrul de casă, completate la zi, în conformitate cu prevederile art. 20 și art. 21 din Legea contabilității nr. 82-1991, republicată;
- documentele contabile primare: facturi fiscale, monetare, ordine de plată, bonuri de consum, dispoziții de plată sau încasare către casierie, sunt centralizate în note contabile care sunt prelucrate informatizat și preluate în balanțele de verificare întocmite lunar;
- societatea a depus, în termen, declarațiile fiscale prevăzute de lege precum și situațiile financiare anuale.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, din nota explicativă dată de administratorul societății au rezultat că, veniturile au fost înregistrate în evidența contabilă pe baza monetarelor întocmite zilnic, care corespund cu rapoartele zilnice ale memoriei fiscale pe fiecare mașină în parte.

Se reține că, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de control nu fac nicio referire la:

- existența unor neconcordanțe între monetarele zilnice și totalul înscris în rapoartele zilnice ale memoriei fiscale a aparatelor instalate pe fiecare mașină în parte;
- absența aparatelor de taxat specifice activității de taximetrie din dotarea autoturismelor utilizate în acest scop.

Față de cele reținute mai sus, și având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală nu au verificat toate aspectele legate de înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... nu se poate pronunța asupra cuantumului impozitului pe veniturile microintreprinderilor stabilit în urma măsurii organelor de inspecție fiscală privind estimarea veniturilor realizate din activitatea de taximetrie,

astfel se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește **impozitul pe veniturile microintreprinderilor** în sumă de ... lei, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, pe baza căruia a fost emisă această decizie.

Având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se impune desființarea **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, și în ceea ce privește **majorările de întârziere** aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

Față de cele prezentate mai sus, urmează a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului ... prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a

soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului ..., prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze „Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...]”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009, emisă de Activitatea de inspecție fiscală privind stabilirea în sarcina **SC X SRL ...** a obligatiilor de plata catre bugetul consolidat al statului, in sumă totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... **lei** - impozit pe veniturile microintreprinderilor, stabilit suplimentar;
- ... **lei** - majorări aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, in vederea refacerii controlului de catre alta echipa de control, alta decat cea care a incheiat raportul de inspectie fiscala contestat, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

...