



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare
Fiscală

Directia Generala a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



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

DECIZIA nr. din .05.2009

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC M SRL
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea, asupra contestației formulate de SC M SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin Decizia de impunere din/17.02.2009 comunicata la data de **09.03.2009**, conform procesului verbal privind indeplinirea procedurii de comunicare existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit ;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei impozit dividende ;
- ... lei majorari aferente impozit dividende;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- lei accesorii aferente taxă pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC M SRL confirmata cu stampila societății.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC M SRL înregistrată la DGFP Vâlcea.

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

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

A. Petenta contestă decizia de impunere din/17.02.2009, motivând următoarele :
Petenta sustine ca nu s-a aflat niciodata in vreuna din situatiile prezentate de organele de inspectie fiscala la pct.2.1.2 din actul administrativ atacat, acestea actionand in mod abuziv la estimarea bazei de impunere.

Petenta precizeaza ca relatarile din raportul de inspectie fiscala si minuta incheiata la data de .. nu au fost aduse la cunostiinta reprezentantilor societatii pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale. Mai mult, minuta din data de .. este incheiata intre organele de inspectie fiscala si dl. ..., prin aceasta necomunicandu-se provenienta debitelor suplimentare si nici motivele pentru care au fost sanctionati cu amenzi in suma de ... lei.

Petenta sustine ca facturile considerate lipsa de catre organele de inspectie fiscala

exista, acestea aflandu-se la sediul societatii .

Petenta sustine ca organele de inspectie fiscala niciodata nu au solicitat reprezentantului societatii prezentarea bunurilor achizitionate in interesul sau, afirmand in mod tendentios ca centrala termica achizitionata de societate reprezinta achizitie in scopuri personale ale administratorului societatii, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentu cheltuielile efectuate cu achizitionarea acesteia.

Petenta precizeaza ca centrala termica se afla montata la sediul societatii unde se afla si domiciliul administratorului operatorului economic.

Petenta solicita desfiintarea actelor administrative fiscale atacate si obligarea organelor fiscale la emiterea unei noi decizii de impunere cu o baza de impozitare corespunzatoare situatiei fiscale reale a societatii .

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

Administratorul societatii nu a prezentat organului de inspectie fiscala contractul in baza caruia sediul societatii este stabilit la domiciliul acestuia si nici nu a precizat suprafata atribuita sediului firmei conform art.21 alin.3 lit. m) din Codul fiscal.

Impozitul pe profit, a fost verificat pe perioada **01.01.2004 - 30.09.2008**, constatindu-se urmatoarele :

In anul 2004 operatorul economic a realizat venituri totale in suma de ... lei, a efectuat cheltuieli in suma de .. lei, inregistrand o pierdere in suma de ... lei.

Pentru anul 2005 operatorul economic nu a realizat venituri dar a efectuat cheltuieli in suma de .. lei, inregistrand astfel o pierdere in suma de ... lei.

In anii 2006 si 2007 operatorul economic nu a desfasurat activitate, deci nu a realizat venituri si nici nu a efectuat cheltuieli.

In perioada 01.01.2008-30.09.2008, operatorul economic a realizat venituri totale in suma de 11.809 lei, a efectuat cheltuieli in suma de 9.148 lei, inregistrand astfel un profit net in suma de 2.661 lei. Organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli in suma de 507 lei, rezultand un profit impozabil in suma de 3.168 lei si un impozit pr profit in suma de 507 lei virat in luna octombrie 2008.

Din verificarea documentelor cu regim special, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa celui de-al treilea exemplar din facturierul din care a fost taiata factura fiscala din/15.02.2004, aspect asupra caruia reprezentantul societatii in persoana d-lui .. a refuzat sa dea explicatii scrise.

Intrucat facturierul din care facea parte factura sus mentionata lipsea, in evidentele contabile societatea nefigurand cu nici o alta factura emisa pentru servicii prestate, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor si TVA aferenta, conform art.67 din OG 92/2003, rep., pentru facturile cu seria ..., adica pentru un nr. de 35 seturi de facturi.

Astfel, luindu-se ca baza de calcul in estimari factura fiscala cu seria ... in valoare de ... lei ROL ..., au rezultat venituri estimate neinregistrate in suma de ... lei .. si TVA colectata estimata neinregistrata in suma de ... lei.

Din totalul veniturilor estimate in valoare de ... lei au fost atribuite ca apartinind anului 2004, suma de ... lei si pentru anul 2005 suma de ... lei, avind in vedere cheltuielile cu personalul inregistrate la randul 14 din anexa la bilantul depus pentru anul 2004 si 2005, respectiv ... lei si ... lei.

Drept urmare pentru anul 2004 s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de ... lei , in conformitate cu prevederile art.67 din OG 92/2003, rep si pct. 65.1 si 65.2 din HG nr.1050/2004, pentru care s-au calculat majorari de intarziere conform art.115 si 116 din OG 92/2003 rep pentru perioada 25.01.2005-31.12.2007 si art.119 si 1200 din OG 92/2003 rep pentru perioada 01.01.2008-04.02.2009, in suma totala de ... lei .

Totodata pentru perioada 25.01.2005 - 31.12.2005 potrivit art.119 si 120 din OG 92/2003 , rep. au fost calculate penalitati de intarziere in suma totala de ... lei.

Totodata pentru anul 2005 a fost stabilita o diferenta suplimentara de impozit pe profit

in suma de ... lei conf prevederilor art.67 din OG 92/2003 rep si pct. 65.1 si 65.2 din HG nr.1050/2004, pentru care s-au calculat majorari de intarziere conform art.115 si 116 din OG 92/2003 rep., pentru perioada 25.01.2006-31.12.2007 si art.119 si 120 din OG 92/2003 rep., pentru perioada 01.01.2008-04.02.2009, in suma totala de ... lei .

Verificarea impozitului pe dividende s-a efectuat in baza prevederilor OG 93/1999, OG 7/2001 cu modificarile si completarile ulterioare si a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, constatandu-se urmatoarele :

Societatea nu a inregistrat profit pe perioada verificata, nu a repartizat sume din profit pentru dividende si in consecinta nu a calculat, evidentiat si virat impozit pe dividende.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. ... (unul din administratorii societatii) a achizitionat in interes personal cu facturile din/11.11.2008 in valoare fara TVA de ... lei reprezentand c/v montaj instalatie sanitara + apa si din/14.09.2008 in valoare totala de ... lei precum si marfuri constatate lipsa in gestiune la 31.12.2008 in valoare de ... lei, fapta ce se incadreaza la prevederile art.7 pct.12 din Codul fiscal, modificat si completat cu OUG 138/2004 aprobata prin Legea 163/2005.

Astfel, potrivit art.67 alin.1 din Legea 571/2003 organele de inspectie au stabilit impozit pe dividende aferent anului 2008 in suma totala de ... lei, pentru care s-au calculat majorari de intarziere conform art.119 si 120 din OG 92/2003 rep., pentru perioada 25.12.2008 - 04.02.2009, in suma totala de ... lei .

Verificarea TVA s-a efectuat pentru perioada 01.01.2004 -31.12.2008 in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, rep, constatandu-se urmatoarele :

Asa cum s-a aratat la Cap. impozit pe profit, pentru anul 2004, din verificarea documentelor cu regim special, s-a constatat lipsa celui de-al treilea exemplar din facturierul din care a fost taiata factura fiscala cu seria .../15.02.2004, aspect asupra caruia administratorul societatii a refuzat sa dea explicatii scrise.

Intrucat facturierul din care facea parte factura sus mentionata lipsea, conform art.67 din OG 92/2003, rep, si pct. 65.1 si 65.2 din HG nr.1050/2004 organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor si TVA aferenta, pentru facturile cu seria .., adica pentru un nr. de 35 seturi de facturi. Au rezultat venituri estimate neinregistrate in suma de .. lei **si TVA colectata estimata** neinregistrata in suma de .. lei.

Prin neinregistrarea in contabilitate a veniturilor estimate in valoare de .. lei afectate anului 2004, s-a apreciat astfel ca agentul economic s-a sustras de la plata unei TVA aferenta anului 2004 in valoare de ... lei pentru care s-au calculat majorari de intarziere conform art.115 si 116 actualizate cu art.119 si 120 din OG 92/2003 rep pentru perioada 25.01.2005 - 04.02.2009, in suma totala de ... lei

Totodata pentru perioada 25.01.2005 - 31.12.2005 potrivit art.119 si 120 din OG 92/2003 , rep. au fost calculate penalitati de intarziere in suma totala de .. lei.

Pentru anul 2005, din neinregistrarea in contabilitate a veniturilor estimate in valoare de .. lei aferente anului 2005, s-a apreciat ca agentul economic s-a sustras de la plata unei TVA aferenta anului 2005 in valoare de .. pentru care s-au calculat majorari de intarziere conform art.115 si 116 din OG 92/2003 rep., actualizate cu art.119 si 120 din OG 92/2003 rep., pentru perioada 25.01.2006-04.02.2009, in suma totala de ... lei .

Pentru anul 2008 organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

* Cu factura din/14.09.2008 a fost achizitionata de la SC M SRL o centrala termica pe lemne ATMOS + calorifere si materiale de instalatii in valoare de ... lei din care TVA in suma de .. lei, care faptic exista montata la domiciliul administratorului, apreciindu-se astfel ca aceasta a fost achizitionata in interesul personal al acestuia si nu in interesul sau in beneficiul firmei. contrar disp. art.146 alin.1 lit.a) din Legea 571/2003 si drept urmare nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in valoare de ... lei;

* In luna iulie 2008/ in registrul jurnal si in balanta de verificare intocmita la data de 31.07.2008 operatorul economic a inregistrat materiale ridicate de catre administrator in

valoare de .. lei prin articolul contabil 4551 = 301, fara a avea la baza documente contabile (facturi in care sa se regaseasca materialele specificate) necolectand in mod eronat TVA in suma de ... lei , contrar disp. art.134 alin.2 si 3 din Codul fiscal. Organele de inspectie fiscala, au apreciat ca prin aceasta inregistrare au fost lichidate stocurile de materiale fara a influenta TVA aferenta.

* In balanta de verificare la 31.12.2008 organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele stocuri fictive:

-cont 3021 - materiale auxiliare in valoare de .. lei care reprezinta c/v 206,61 mp geam termopan achizitionat cu factura din/11.11.2008;

-cont 303 - materiale de natura obiectelor de inventar in valoare de ... lei care reprezinta: .. lei c/v birou + bibliorafturi achizitionate cu factura din/ 15.11.2008 iar diferenta de ... lei nu a putut fi identificata

-cont 371 - marfuri in valoare de ... lei care nu au fost identificate.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca materialele si marfurile au fost folosite in scop personal de administratorul societatii si nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta materialelor si marfurilor ce nu au putut fi identificate in suma de .. lei conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea 571/2003. Atat administratorul operatorului economic cat si sotia acestuia (fost administrator) au refuzat sa dea explicatii scrise sau verbale.

Pentru neplata la termenele scadente a TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere conform art.119 si 120 din OG 92/2003 rep., pentru perioada 25.12.2008-04.02.2009, in suma totala de .. lei .

Concluzionand pentru perioada verificata, organul de inspectie fiscala a stabilit o TVA suplimentara in suma totala de ... lei, majorari aferente TVA suplimentar in suma totala de .. lei si penalitati aferente TVA suplimentar in suma totala de ... lei.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei **RON**, reprezentând impozit pe profit si accesorii aferente, impozit pe dividende si majorari aferente si taxă pe valoarea adăugata si accesorii aferente, este legal datorată de SC M SRL.

1.Referitor la impozitul pe profit suplimentar in suma de .. lei.

Cauza supusa solutionarii este daca impozitul pe profit stabilit suplimentar prin estimarea veniturilor aferente facturilor lipsa este corect stabilit in conditiile in care contestatara sustine ca actele respective exista, dar a refuzat intocmirea unui proces verbal de cercetare la fata locului pentru stabilirea situatiei de fapt.

In fapt, impozitul stabilit suplimentar in suma de .. lei provine din estimarea veniturilor realizate de petenta in perioada 2004-2005 precum si ca urmare a necordarii deductibilitatii cheltuielilor in suma de .. lei, pe anul 2004.

SC M SRL are ca obiect principal de activitate "exploatare forestiera".

In anul 2004 SC M SRL a declarat ca a realizat venituri in suma de ... lei RON avand la baza factura fiscala cu seria din/15.02.2004, cu specificatia servicii prestate catre Obstea Mosnenilor Calinesti din localitatea ...

Cu ocazia verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturierul din care a fost taiata factura cu seria .../15.02.2004 lipseste, solicitand reprezentantilor SC M SRL explicatii cu privire la acest aspect.

Reprezentantii SC M SRL, judetul Valcea, respectiv domnii ..., nu au putut pune la

dispozitia organelor de inspectie fiscala facturierul in discutie, motivand ca nu se afla in posesia tuturor documentelor contabile intrucat au cumparat firma la data de 01.10.2008 (Notele explicative date de domnii ... reprezentantii operatorului economic), iar fostii asociati si administratori nu se afla in Romania.

Potrivit informatiilor furnizate de ORC Valcea, SC M SRL a fost infiintata in decembrie 2001 de catre doamna ..., cu obiect principal de activitate silvicultura si exploatare forestiera.

La data de 15.10.2008 structura actionariatului s-a modificat, SC M SRL fiind preluata de domnii ..., cu obiect principal de activitate exploatare forestiera.

Intrucat facturierul din care face parte factura fiscala cu seria ... / 15.02.2004 nu a putut fi analizat, organele fiscale au procedat la estimarea veniturilor, dintr-un nr. de 35 facturi constatate lipsa, luindu-se ca baza de calcul factura fiscala anterior precizata in valoare de ... leiROL fara TVA.

Astfel , au rezultat venituri estimate neinregistrate de petenta in suma de .. lei la repartizarea carora pe anii fiscali 2004 si 2005 s-a avut in vedere ponderea cheltuielilor cu personalul inregistrate la randul 14 din anexa la bilantul depus pentru anul 2004 ce au fost in suma de ... si la bilantul depus pentru anul 2005 ce au fost in suma de ... lei

Din totalul veniturilor estimate in valoare de ... lei organele de inspectie fiscala au considerat ca ... lei apartin anului 2004 si ... lei apartin anului 2005 refacindu-se situatia impozitului pe profit la data de 31.12.2004 si la data de 31.12.2005 astfel:

Pentru anul 2004

venituri inregistrate in evidenta contabila in 2004	... lei
venituri supliment. constatate de org. de inspectie fiscala in 2004	... lei
cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in 2004	... lei
profit net constatat de organele de inspectie fiscala in 2004	... lei
cheltuieli nedeductibile in 2004	... lei
profit impozabil in 2004	... lei
impozit profit calculat de organele de inspectie fiscala aferent 2004 lei
impozit profit calculat de agentul economic lei
imp. pe profit stabilit suplimentar de org. de inspectie fiscala lei

Pentru anul 2005:

venituri inregistrate in evidenta contabila in 2005	0 lei
venituri supliment. constatate de org. de inspectie fiscala in 2005	... lei
cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in 2005	... lei
profit net constatat de organele de inspectie fiscala in 2005	... lei
cheltuieli nedeductibile in 2005	0 lei
profit impozabil in 2005	... lei
impozit profit calculat de organele de inspectie fiscala aferent 2005	... lei
impozit profit calculat de agentul economic	0 lei
imp. pe profit stabilit suplimentar de org. de inspectie fiscala	... lei

Impotriva celor constatate SC M SRL a formulat contestatie sustinand ca estimarea s-a facut in mod abuziv, facturile considerate lipsa existand in fapt la sediul societatii.

In virtutea rolului activ pe care il au, organele de solutionare competente au solicitat organelor de inspectie fiscala ca in temeiul pct.9.9 si 9.10 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF 519/2005, sa intocmeasca un proces verbal de cercetare la fata locului pentru lamurirea tuturor aspectelor invocate in contestatia formulata de petenta.

Prin Referatul cu propuneri de solutionare din / 22.04.2009, intocmit in temeiul pct.3 din acelasi act normativ mai sus mentionat, s-a precizat ca in zilele de 13 si 14 aprilie 2009, organele de inspectie fiscala s-au deplasat la sediul social al societatii in vederea lamuririi existentei facturilor si a materialelor lipsa constatate la data controlului realizat conform

raportului de inspectie fiscala din/17.02.2009 .

Administratorul societatii dl. ..a refuzat categoric, orice colaborare cu echipa de inspectie fiscala, asa cum rezulta si din procesul verbal incheiat la data de 14.04.2009 existent in copie la dosarul cauzei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.10, art.67 alin.1) si 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu cele ale pct.65.1 si 65.2 din HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

" **ART. 10** (1) *Contribuabilul este obligat sa coopereze cu organele fiscale în vederea determinarii starii de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de catre acesta, în întregime, conform realitatii, si prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

(2) Contribuabilul este obligat sa întreprinda masurile în vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilitatilor juridice si efective ce îi stau la dispozitie. [...]"

ART. 67 Estimarea bazei de impunere

"(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal "

Norme metodologice de aplicare :

" **65.1.** Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situatii cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declaraii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile în care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala;

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscal;

d) când au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora."

"**65.2.** Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare."

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că in cazul in care contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale si nu se poate determina baza impozabila, organul de inspectie fiscala este indreptatit sa o estimeze prin identificarea elementelor cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare.

Astfel, din Notele explicative date de reprezentantii SC M SRL, existente in copie la dosarul contestatiei, se retine ca acestia au refuzat colaborarea cu organele de inspectie fiscala afirmand ca nu se afla in posesia documentelor contabile pentru ca ulterior, odata cu formularea contestatiei, sa sustina contrariul.

Mai mult decat atat, reprezentantii SC M SRL prin cele sustinute nu au dat dovada

de buna credinta atunci cand au afirmat ca fostii reprezentanti ai operatorului economic nu se afla in tara, intrucat potrivit informatiilor furnizate de ORC Valcea, SC M SRL infiintata in decembrie 2001, a fost administrata de doamna ... care este sotia actualului administrator ..., si doamna ... cu domiciliul in

Pe de alta parte, SC M SRL administrata in prezent de domnul .. a avut relatii comerciale in anii supusi inspectiei fiscale, respectiv 2004-2008, cu un singur operator economic respectiv cu Obstea de Mosneni .. reprezentata chiar de domnul ... care detine functia de presedinte.

In atare situatie organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere in baza elementelor detinute, respectiv in baza facturii fiscale cu seria .../ 15.02.2004 potrivit careia SC M SRL a prestat servicii pentru Obstea de Mosneni .., realizand venituri in suma de ... lei ROL.

In ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia facturile considerate lipsa de catre organele de inspectie fiscala se afla in fapt la sediul firmei, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit art.206 alin.1) lit.d din OG 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde printre altele si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.

Astfel, din prevederile alin (1) al art.206 din Codul de procedura fiscala, se retine ca o contestatie pe langa datele de identificare ale contestatarului, obiectul contestatiei si motivele de fapt si de drept, trebuie sa cuprinda si dovezile pe care aceasta se intemeiaza.

In atare situatie se retine ca odata cu formularea contestatiei SC M SRL avea posibilitatea depunerii oricaror documente relevante in sustinerea clauzei sale, inclusiv copii certificate de pe cele 35 facturi pe care organele de inspectie fiscala nu le-au gasit in timpul inspectiei fiscale efectuate.

Pe de alta parte, asa cum s-a mentionat anterior, la data de 14.04.2009, la solicitarea organelor de solutionare, echipa de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul SC M SRL in vederea reanalizarii situatiei de fapt, in baza celor sustinute de contestatara incheind in acest sens procesul verbal existent in copie la dosarul contestatiei potrivit caruia " domnul a refuzat categoric, chiar violent, sa stea de vorba " cu aceasta.

Relativ la determinarea profitului impozabil si a impozitului pe profit acestea se fac potrivit prevederilor **art.19 alin.1 din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, modificat si republicat, coroborate cu cele ale art.21 alin.1 din acelasi act normativ, astfel:

“ ART. 19 (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

ART. 21*) Cheltuieli

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

Din prevederile legale anterior mentionate se retine, ca regula generala, ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Astfel pentru anul 2004, potrivit documentelor existente la dosarul contestatiei, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC M SRL a realizat venituri din exploatare in suma totala de ... lei, si a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma

totala de lei RON, rezultind astfel un profit net in suma de lei .

La profitul net astfel stabilit, organele de inspectie fiscala *au adaugat cheltuielile nedeductibile inregistrate de operatorul economic in anul 2008*, rezultand astfel un profit impozabil in suma de ... lei si un impozit pe profit in suma de ... lei pe care l-au ajustat cu impozitul pe profit calculat de operatorul economic in anul 2008 in suma de ... lei, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei.

Asupra profitului impozabil organele de inspectie fiscala au aplicat cota de impozitare prevazuta la **art. 17 alin.1 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal**, aplicabil in anul 2004 potrivit caruia " (1) Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 25%, cu exceptiile prevazute la alin. (2), la art. 33 si 38"

La data de 21.05.2009 cu adresa ..., de completare a Referatului cu propuneri de solutionare nr.... / 22.04.2009 Activitatea de Inspectie fiscala Valcea, **a precizat ca :**" la capitolul impozit pe profit aferent anului 2004 , in mod eronat a fost preluata ca si cheltuiala nedeductibila suma de .. lei, inregistrata de agentul economic in anul 2008. Avand in vedere aceste aspecte rezulta ca profitul impozabil a fost eronat majorat cu suma de ... lei in anul 2004 si pe cale de consecinta si impozitul pe profit aferent a fost majorat eronat cu suma de ... lei "

In consecinta, avind in vedere situatia de fapt si de drept, precum si punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala prin Referatul cu propuneri de solutionare din / 22.04.2009 completat la data de 21.05.2009, potrivit caruia se propune *admiterea partiala a contestatiei formulata de SC M SRL*, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta, in conformitate cu prevederile art. 213 alin.1 si 4 si art.216 alin.1 si 2 din OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

In ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar, avind in vedere situatia de fapt si de drept mai sus mentionata, contestatia formulata de petenta apare ca neintemeiata, asupra acesteia urmind ca de asemenea organele de solutionare sa se pronunte in consecinta.

Pentru anul 2005, potrivit documentelor existente la dosarul contestatiei, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC M SRL a realizat venituri din exploatare in suma totala de lei, a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de ... lei RON, rezultind astfel un profit impozabil in suma de ... lei, caruia ii corespunde un impozit pe profit in suma de lei.

In drept, **art. 17 alin.1 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal**, modificat si republicat la data de 01.01.2005, potrivit caruia "Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38 ."

Astfel, asupra profitului impozabil aferent anului 2005 in suma de ... lei organele de inspectie fiscala au aplicat cota de impozitare de 16 %, aplicabila incepand cu data de 01.01.2005, stabilind in mod corect un impozit pe profit aferent anului 2005, datorat de petenta, in suma de ... lei.

In concluzie, avind in vedere situatia de fapt si de drept si considerentele retinute anterior, rezulta ca legal datorat impozitul pe profit in suma de ... lei, contestatia aparind intemeiata numai in parte pentru suma de ... lei impozit pe profit.

2. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si penalitati aferente impozitului pe profit in suma de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care

potrivit considerentelor retinute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă de ... lei RON si aferent anului 2005 in suma de ... lei RON.

În fapt, prin decizia de impunere din /17.02.2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere dupa cum urmeaza:

- pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2004, in suma de ... lei RON, au fost calculate pentru perioada 25.01.2005- 04.02.2009 potrivit prevederilor art.115 , 116 si 119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală rep. la data de 26.09.2005, majorari de intarziere în sumă totală de ... lei. Totodata pentru perioada 25.01.2005-31.12.2005 au fost calculate potrivit art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala penalitati de intarziere in suma totala de ... lei.

- pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2005, in suma de ... lei RON, au fost calculate pentru perioada 25.01.2006- 04.02.2009 potrivit prevederilor art.115 , 116 si 119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală rep. la data de 26.09.2005, majorari de intarziere în sumă totală de ... lei. Nu a mai fost cazul calcularii de penalitati de intarziere.

In punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala prin Referatul cu propuneri de solutionare din / 22.04.2009 completat la data de 21.05.2009, se propune **admiterea partiala a** contestatiei formulata de SC M SRL, intrucat profitul impozabil aferent anului 2004 a fost majorat in mod eronat prin preluarea ca si cheltuiala nedeductibila a sumei de ... lei, inregistrata de agentul economic in anul 2008 [...].

Totodata impozitul pe profit de ... lei calculat in plus a atras majorari pentru perioada verificata (25.01.2005 - 04.02.2009) in valoare de ... lei si penalitati de intarziere pentru perioada 25.01.2005 - 31.12.2005 in valoare de ... lei, dupa cum urmeaza:

1. Majorari (dobanzi)

- pentru per. 25.01.2005-01.09.2005 .. lei
- pentru per. 01.09.2005-31.12.2005 .. lei
- pentru per. 01.01.2006-04.02.2009 .. lei

2. Penalitati de intarziere:

- pentru per. 25.01.2005-01.07.2005 .. lei
- pentru per. 01.07.2005-31.12.2005 .. lei

In drept, sunt incidente prevederile **art.115 alin (1) si art. 116** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" ART. 115 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadent de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

ART. 116 (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datoreaza dobânzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]"

Potrivit art. 1 din HG nr.67 / 2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor de plata si pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plata valabila in perioada 04.02.2004 - 31.08.2005 acesta este de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere sau zi calendaristica, dupa caz.

HG nr. 67/2004 a fost ulterior modificata de HG nr.784 / 2005 privind stabilirea

nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligaiilor fiscale, valabila incepand cu data de 01.09.2005, care precizeaza la art.1 alin.1) ca nivelul acesteia este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere.

Totodata, potrivit **art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, in perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 " (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.[...]

(5) Nivelul penalitii de întârziere se poate modifica anual prin legea bugetului de stat."

Prevederile art.120 alin (1) anterior mentionate au fost modificate prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea OG nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit careia incepand cu data de 15.07.2005 acesta va avea urmatorul cuprins : " art.120 alin.(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Din normele legale anterior mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, in perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 se datorează după acest termen dobanzi in cota de 0,06% respectiv 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, si penalitati de intarziere in cota de 0,5% respectiv 0,6% pentru fiecare luna de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Totodata, se retine ca incepand cu anul 2006 in conformitate cu dispozitiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, *notiunile de "dobânzi si/sau penalitati de întârziere" se înlocuiesc cu notiunea de "majorari de întârziere"*

In atare situatie, **incepand cu anul 2006** sunt incidente **art.119 alin.(1) si 120 alin. 1, 2, 3 si 7** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" **ART. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scaden de catre debitor a obligaiilor de plat, se datoreaz dup acest termen majorari de întârziere. [...]

ART. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ."

Din cele mai sus mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Fata de cele de mai sus si având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură

accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct.1 s-a retinut ca legal datorat de petenta impozit pe profit în sumă totală de ... lei pe cale de consecință rezultă ca această datorie și accesoriile aferente acesteia, în sumă de ... lei asupra cărora organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

3. Referitor la impozitul pe dividende suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei

In fapt, în perioada supusă verificării SC M SRL nu a repartizat și distribuit dividende întrucât în perioada 01.01.2004-31.12.2008, în evidența contabilă această nu a înregistrat profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic a efectuat achiziții de bunuri și servicii care au apreciat că sunt în interesul personal al unuia din administratorii SC M SRL, întrucât :

- cu factura fiscală din /14.09.2008, existentă în copie la dosarul contestației, societatea a achiziționat de la SC Md SRL, județul Valcea o centrală termică, calorifere și materiale instalatii pentru care a achitat ... lei, materiale pe care le-a montat la adresa : ..., locație care reprezintă atât domiciliul unuia din administratorii operatorului economic, respectiv al domnului ..., cât și sediul contestației;

- nu există încheiat la data efectuării controlului vreun contract de închiriere/comodat între proprietarul imobilului, respectiv domnul ... și SC M SRL;

- la data de 11.11.2008 societatea a achitat către SC S SRL din comuna L, județul Valcea suma de ... lei (fără TVA) reprezentând c/v facturii ... reprezentând montaj instalație sanitară, ce a fost înregistrată în contul 628 "Alte cheltuieli - servicii executate de terți" ;

- potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2008 operatorul economic a înregistrat conturile 3021, 303 și 371 materiale auxiliare, obiecte de inventar și marfuri care nu au putut fi identificate de către echipa de inspecție fiscală, astfel :

- * în contul 3021 "Materiale auxiliare" a fost înregistrată suma de ... lei reprezentând achiziții efectuate cu factura din /11.11.2008 reprezentând 206,61 mp geam termopan care nu s-au regăsit la sediul SC M SRL;

- * în contul 303 "materiale de natură obiectelor de inventar" suma de ... lei care în fapt reprezintă: materiale (bibliorafuri și un birou) achiziționate cu factura din /15.11.2008 emisă de SC T SRL din Rm. Valcea în valoare de lei (fără TVA), iar diferența dintre suma înregistrată în evidența contabilă și valoarea materialelor achiziționate la data de 15.11.2008 în suma ...lei nu a putut fi identificată ce reprezintă;

- * în contul 371 "Marfuri" operatorul economic a înregistrat suma de .. lei care nu a putut fi identificată ce reprezintă.

Fată de cele de mai sus, s-a apreciat că aceste achiziții în valoare totală de .. lei s-au efectuat în interesul personal al asociatului și administratorului SC M SRL, pe care în acceptiunea codului fiscal organele de control le-au considerat dividende, pentru care au stabilit impozit pe dividende în sumă de ... lei, și majorări de întârziere aferente în sumă de .. lei.

In drept, sunt incidente prevederile art.7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal așa cum a fost modificat prin OG nr. 83 / 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează la pct.1 :

" articolul 7 alineatul (1) punctul 12, paragraful 2 al literei d) va avea următorul cuprins : Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, **dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuat în scopul personal al acesteia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.**"

Art.67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, așa cum a fost modificat

prin Legea nr. 343 / 2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza : " Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile închise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pâna la sfârșitul anului în care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plateste pâna la data de 31 decembrie a anului respectiv."

Din prevederile legale anterior mentionate se retine ca atunci cand o persoana juridica plateste bunurile sau serviciile achizitionate in folosul actionarului sau asociatului sau, suma cu care s-a efectuat plata este considerata dividend si se impoziteaza cu o cota de 16%.

Astfel din situatia de fapt mai sus prezentata, se retine ca in anul 2008 SC M SRL a achizitionat marfuri in suma totala de ... lei reprezentand centrala termica, calorifere si materiale instalatii, c/v prestari servicii, materiale auxiliare, obiecte de inventar si marfuri pe care le-a achitat si inregistrat in evidenta contabila in conturile 3021, 303 si 371, bunuri care nu au putut fi identificate de catre inspectorii fiscali.

In atare situatie, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala le-au considerate ca fiind achizitii in folosul personal al administratorului SC M SRL, respectiv domnul, si pe cale de consecinta c/v acestora platita de catre operatorul economic a fost considerata dividend.

Totodata, avand in vedere prevederile art.67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, sus mentionat , se retine ca in mod corect a fost calculat impozitul pe dividende in suma de ... lei

In ceea ce priveste accesoriile aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor retinute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozitul pe dividende în sumă de ... lei RON.

Art. 119 din O.G. nr. 92/ 2003 rep. la data de 31.07.2007 privind Codul de procedură fiscală, precizează : **“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”**

De asemenea, prevederile art. 120 din același act normativ, referitoare la calculul și nivelul majorării de întârziere, stipulează :

“(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Potrivit prevederile legale sus mentionate, rezultă că în situația în care contribuabilii nu își achită obligațiile de plată datorate bugetului de stat în termenul legal prevazut de lege, aceștia datorează *totodata si majorari de întârziere, al căror nivel este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, calculate de la scadența obligației de plată constând in impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat și până la data stingerii acestora inclusiv prin modalitățile prevăzute de lege.*

Totodata, având în vedere faptul că majorările si penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale " si întrucât potrivit considerentelor retinute anterior, în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozitul pe dividende în sumă totala de ... lei,

pe cale de consecință rezultă că petenta datorează și accesoriile aferente în sumă de ... lei

4. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei

a) Referitor la TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (majorări + penalități)

In fapt, Cu ocazia verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat, că facturierul din care a fost tăiată factura cu seria .. /15.02.2004 lipsește. Asupra acestui aspect inspectorii fiscali au solicitat reprezentanților SC M SRL respectiv domnilor ..., explicații prin Notele explicative.

Din acestea reiese că reprezentanții contestatarii, nu se află în posesia tuturor documentelor contabile întrucât au cumpărat firma la data de 01.10.2008 iar foștii asociați nu se află în România și drept consecință nu pot pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturierul în discuție.

Întrucât facturierul din care face parte factura fiscală cu seria .. /15.02.2004 nu a putut fi analizat, organele fiscale au procedat la estimarea veniturilor (asa cum s-a arătat mai sus la capitolul impozit profit).

Astfel, au rezultat venituri estimate neînregistrate de petenta în sumă de .. lei, pe care organele de inspecție fiscală le-au atribuit pe ani fiscali funcție de ponderea cheltuielilor de personal raportate prin bilanțul anual astfel: anul 2004 sumă de .. lei și anul 2005 sumă de ... lei.

Asupra veniturilor estimate au aplicat cota de 19% prevăzută la art.140 alin.1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultând TVA suplimentară în sumă totală de .. lei din care: în anul 2004 sumă de .. lei și anul 2005 sumă de .. lei.

La stabilirea debitului suplimentar organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art. 67 alin.1) și 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu cele ale pct.65.1 și 65.2 din HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și cele ale art. 134 alin. 1, 2 și 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, Art.134 alin (1) ,(2) și (3) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, valabil până la data de 01.01.2007 stipulează :

" (1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la platitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."

În ceea ce privește TVA aferentă veniturilor estimate aferente anilor 2004 și 2005, speței în cauză îi sunt incidente prevederile art. 67 alin.1) și 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu cele ale pct.65.1 și 65.2 din HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate la pct.1 Impozit pe profit.

Astfel, atât în raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere apar invocate aceste prevederi legale care se referă la baza juridică de efectuare a inspecției fiscale, respectiv estimarea veniturilor ce le-a realizat petenta în anul 2004 și 2005, cu consecința fiscală a stabilirii de impozit pe profit și respectiv a TVA suplimentar.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus menționate, ce reglementează taxa pe valoare adăugată, se reține că faptul generator al taxei intervine, și taxa devine exigibilă, la data

livrării de bunuri sau la data prestării de servicii .

În speta, fiind vorba de estimarea veniturilor ce le-a realizat petenta în anul 2004 și 2005, pe cale de consecință aceasta datorează și TVA aferentă acestora, potrivit dispozițiilor art.134 alin (3) din Codul fiscal.

În atare situație întrucât potrivit considerentelor reținute anterior la pct.1, s-a reținut ca legal stabilite veniturile estimate în suma de .. lei în anii 2004 și 2005, pe cale de consecință rezultă ca petenta datorează și TVA aferentă acestora în suma de .. lei din care :... lei aferentă anului 2004 și ... lei aferentă anului 2005 .

Totodată, având în vedere faptul că potrivit considerentelor reținute anterior, în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorată TVA în sumă de .. lei (... lei TVA aferentă anului 2004 + ... lei TVA aferentă anului 2005), pe cale de consecință rezultă ca petenta datorează și accesoriile aferente în suma de totală de .. lei, potrivit art.115 și 116 actualizate cu art.119 și 120 din OG 92/2003, republicată, sus citate la pct.1 - Impozit pe profit și conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" întrucât majorările și penalitățile de întârziere sunt în fapt o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat .

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept mai sus menționată, contestația formulată apare ca neîntemeiată la acest capăt de cerere, organele de soluționare urmând să se pronunțe în consecință.

b) Referitor la TVA suplimentară în suma de ... lei și accesorii aferente în suma de ... lei .

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța pe fond asupra legalității stabilirii acesteia, în condițiile în care temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală nu este operabil la data operațiunilor în cauză și respectiv nu corespunde faptelor constatate.

In fapt,

I.) Așa cum s-a arătat la pct.3 impozit pe dividende, stabilit suplimentar pe anul 2008, societatea a efectuat achiziții de bunuri și servicii în interesul propriu al unuia din reprezentanții SC M SRL în valoare totală de ... lei, sumele achitate fiind considerate de echipa de control dividend aferentă anului fiscal 2008.

Ca o consecință a celor de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă acestora în suma de .. lei în temeiul prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare care precizează ca " (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, sa dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]" astfel:

- pentru centrala termică și materialele auxiliare în valoare totală de .. lei din care TVA în suma de .. lei ;

- pentru materialele înregistrate în conturile 3021, 303, 371 care nu au putut fi găsite și individualizate la sediul contestației în valoare totală de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în suma de ... lei.

II.) pentru suma de .. lei înscrisă de operatorul economic prin articolul contabil 4551 "asociat i- conturi curente" = 301 "materiale consumabile" în balanța de verificare încheiată la data de 31.07.2008, fără a avea la bază un document contabil, organele de inspecție fiscală au stabilit o **TVA colectată aferentă** în suma de ... lei, în temeiul dispozițiilor art.134 alin (1),(2) și (3) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal ale caror prevederi sunt invocate astfel :

" (1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile

legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) *Taxa pe valoarea adugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.*

(3) *Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu."*

În decizia de impunere din/17.02.2009, sunt invocate ca motive de fapt, la CAP. 2.1.2, că **societatea a dedus TVA în suma de ... lei aferenta achizițiilor care nu sunt destinate realizării de operatiuni taxabile, iar la pct. 2.13 temei de drept, sunt invocate dispozitiile art. 146 alin (1) lit.a si ale art. 134 alin (1) (2) si (3) din Codul fiscal , valabile pina la data de 01.01.2007.**

In drept,

1.) In ceea ce priveste TVA suplimentar in suma de ... lei aferent achizitionarii centralei termice in anul 2008 cat si TVA suplimentara in suma de .. lei aferent materialelor inregistrate in conturile 3021, 303, 371 care nu au putut fi gasite si individualizate la sediul contestatarei, spetei în cauză îi sunt incidente prevederile art.145, alin.2, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

" ART. 145 [...] (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind în strainatate, daca taxa ar fi deductibila, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, art. 144 si art. 144 ^1;

d) operatiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 si lit. b), în cazul în care cumparatorul ori clientul este stabilit în afara Comunitatii sau în cazul în care aceste operatiuni sunt în legatura directa cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunitatii, precum si în cazul operatiunilor efectuate de intermediari care actioneaza în numele si în contul altei persoane, atunci când acestia intervin în derularea unor astfel de operatiuni;

e) operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), daca taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv."

Din prevederile legale mentionate, rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este conditionat de utilizarea bunurilor si serviciilor achizitionate în folosul operatiunilor taxabile, iar pentru exercitarea acestui drept persoanele impozabile trebuie să justifice achizitionarea bunurilor si serviciilor cu factură fiscală emisă pe numele acestora de alte persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Din situatia de fapt anterior prezentata se retine ca organele de inspectie fiscala au invocat prevederi legale care nu privesc fondul problemei analizate, in sensul ca la neacordarea deductibilitatii TVA pentru centrala termica si materialele inregistrate in conturile 3021, 303, 371 negasite si neindividualizate la sediul SC M SRL, organele de inspectie fiscala au avut in vedere lipsa sau vicii de fond al intocmirii facturii care trebuie sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ori, asa cum s-a aratat la capitolul Impozit pe dividende, achizițiile facute de catre

contestatara au la baza facturi fiscale, pe care organele de inspectie fiscala nu le-au analizat si nu au concluzionat ca nu indeplinesc prevederile art.155 alin.5 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sau pe cele ale art.7 din Anexa B privind Normele metodologice pentru intocmirea si utilizarea formularelor comune privind activitatea financiara si contabila la HGR 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune pentru activitatea financiara si contabila si cele ale pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HG 704/1993 unde se definește notiunea de document justificativ.

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin ca potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", si, ulterior, Ordinul nr.1046/ 27.08.2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor, pct.2.2.2 si 2.2.3 din Instructiunile de completare a formularului, precizează:

“ Punctul 2.2.2 : se va înscrie detaliat si în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operatiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală si prezentarea consecintei fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoare adaugata cât si pentru accesoriile calculate pentru acesta.

Punctul 2.2.3 : se va înscrie detaliat si clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoare adaugata cât si pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Astfel, din cele anterior mentionate se retine că **organele de inspectie fiscală au obligatia precizării în decizia de impunere (care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat) a articolului de lege încălcat de petentă, corespunzător operatiunii patrimoniale descrise de acestea la motivul de fapt precum si modul cum a tratat din punct de vedere fiscal si prezentarea consecintei fiscale.**

Din situatia de fapt prezentata rezulta ca temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea TVA nedeductibil in suma de ... lei, (reprezentand TVA aferent centralei termice si materialelor inregistrate in conturile 3021, 303, 371 negasite si neindividualizate la sediul contestatarei), precizate atat in decizia de impunere din /17.02.2009 , cat si in raportul de inspectie fiscala anexa la aceasta, sunt invocate eronat.

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin că in speta sunt incidente prevederile art. 213 alin.1 din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : “ În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile părților, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării.[...]”

In consecinta, intrucît prin actul administrativ contestat au fost prezentate eronat temeiurile legale în baza căroră a luat nastere diferenta de taxă pe valoarea adaugata in suma ... lei, organele de solutionare a contestatei nu se pot pronunt asupra legalitatii acesteia motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor **art.216 alin.(3) din OG 92/2003**, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează :

“ (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare. [...]”

II.) In ceea ce priveste TVA suplimentara in suma de .. lei aferent valorii de .. lei inregistrata de operatorul economic prin articolul contabil 455.1 = 301 in balanta de verificare incheiata la data de 31.07.2008, fara a avea la baza un document contabil,

Din situatia de fapt sus prezentata, rezulta ca reprezentantii SC M SRL au inregistrat

registrul jurnal si in balanta de verificare intocmita la data de 31.07.2008, prin articolul contabil 455.1 = 301, suma de ... lei, fara a avea la baza un document contabil. Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatorul economic a inregistrat materiale ridicate de catre administrator fara a avea la baza documente contabile (facturi in care sa se regaseasca materialele specificate) " *necolectand in mod eronat TVA in suma de .. lei , contrar disp. art.134 alin.2 si 3 din Codul fiscal. Totodata, organele de inspectie fiscala, au apreciat ca prin aceasta inregistrare au fost lichidate stocurile de materiale fara a influenta TVA aferenta.*"

In drept, art. 134 alin (2) si (3) din Legea 571/2003 , privind Codul fiscal, asa cum apare redat in decizia de impunere nr. 48/17.02.2009, mentioneaza :

"(2) Taxa pe valoarea adugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu."

Acest articol, asa cum apare redat in actul administrativ fiscal contestat, a fost valabil pina la data de 01.01.2007, or in cauza este vorba de operatiuni aferente anului fiscal 2008.

Astfel , prin art. I pct. 97 din Legea 343/2006, in vigoare de la data de 01.01.2007, acest articol a fost modificat dupa cum urmeaza :

" **(2)** *Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine îndreptatita, în baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amânata.*

(3) *Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de întârziere pentru neplata taxei."*

Drept urmare, se retine ca temeiul legal avut in vedere de organele de inspectie fiscala nu este operabil in anul 2008.

Mai mult decit atit, analizind cele consemnate in raportul de inspectie fiscala relativ la TVA colectata in suma de ... lei si fapta consemnata in decizia de impunere respectiv " deducerea TVA aferenta achizitiei care nu este destinata realizării de operatiuni taxabile " se constata ca acestea nu corespund.

Astfel, potrivit dispozitiilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", si, ulterior, Ordinul nr.1046/ 27.08.2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor, pct.2.2.2 si 2.2.3 din Instructiunile de completare a formularului, anterior mentionate, se retine că **organele de inspectie fiscală au obligatia precizării în decizia de impunere (care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat) a articolului de lege încălcat de petentă, corespunzător operatiunii patrimoniale descrise de acestea la motivul de fapt precum si modul cum a tratat din punct de vedere fiscal si prezentarea consecintei fiscale.**

Cum fapta consemnata in raportul de inspectie fiscala face referire la taxa pe valoare adaugata colectata, iar la motivul de fapt prezentata in decizia de impunere se refera la taxa pe valoare adaugata deductibila, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii stabilirii debitului suplimentar in suma de ... lei.

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin ca si la acest capat de cerere sunt incidende prevederile art. 213 alin.1 din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, sus citat si ale art. 216 alin (3) din acelasi act normativ .

Drept urmare, având în vedere situatia de fapt si de drept prezentată, organele de

solutionare a contestatei aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității taxei pe valoare adaugata (*contestata*) în sumă de .. lei (.. lei TVA aferenta centralei termice+ .. lei TVA aferenta materialelor si marfurilor + .. lei TVA aferenta valorii inregistrata prin articolul contabil 455.1=301) retin ca se impune desfiintarea in parte a a CAP 2 - date privind creanta fiscala, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere din /17.02.2009 - Taxa pe valoarea adaugata și CAP III, pct.3, pct.1, 2 si 3 - Taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala încheiat la data de 17.02.2009 pentru suma in cauza și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep .

Totodata, având în vedere considerentele retinute anterior si potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" intrucit majorările de întârziere sunt in fapt o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, iar debitul in suma de ... lei este incert, pe cale de consecinta rezulta ca si majorarile de intirziere aferente acestuia in suma de .. lei sunt incerte, asupra acestora urmind ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta in temeiul dispozitiilor art. 216 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala..

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

DECIDE

Art.1 Respingerea contestatiei formulata de **SC M SRL** ca neintemeiată pentru suma totala de ... lei ron din care :

- .. lei ron impozit pe profit (... lei aferent anului 2004 + ... lei aferent anului 2005) și
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit (.. lei majorari aferente anului 2004 + .. lei penalitati de intarziere aferente 2004 + .. lei majorari de intarziere aferente anului 2005),

- ... lei impozit pe dividende,
- .. lei accesorii aferente impozit pe dividende,
- ... lei taxă pe valoarea adăugată (... lei TVA aferenta 2004 + ... lei TVA aferenta 2005)
- ... lei accesorii aferente TVA (... lei maj. aferente 2004 + .. penalit. de intarziere aferente 2004 + .. lei maj. aferente 2005) .

Art.2 Admiterea partiala a contestației formulate de **SC M SRL** ca întemeiată pentru suma totala de .. lei din care : ... lei impozit pe profit aferent anului 2004, ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit aferent 2004 si ... lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit aferent 2004.

Art.3 Desființarea în parte a deciziei de impunere din/17.02.2009, CAP 2 - date privind creanta fiscala, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - Taxa pe valoarea adaugata și CAP III, pct.3, pct.1, 2 si 3 - Taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala încheiat la data de 17.02.2009 și refacerea acestora potrivit potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate, pentru suma totală de .. lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei si majorari aferente în sumă de ... lei .

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

