

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 87
din 28.04.2006
privind soluționarea contestației formulată de
SC SRL ...,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. .../ 1.07.2004
și reînregistrată sub nr din 28.02.2006

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

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

Societatea contestă măsurile stabilite prin procesul – verbal întocmit la data de 6.04.2004 de către Activitatea de Control Fiscal Suceava, și înregistrat sub nr. .../15.04.2004, privind **suma de ... lei vechi, care în baza art 5 din Legea nr 348/2004 privind denominarea monedei naționale, se convertește în ... lei noi**, reprezentând:

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

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

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

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

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

Prin Decizia nr. .../ 10.08.2004, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. ... SRL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile art. 183 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. S.C. ... S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea ..., ..., județul Suceava, prin contestația depusă împotriva procesului – verbal din 6.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, aduce următoarele argumente:

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

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

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

Contestatoarea precizează că în anul 2003 a înregistrat venituri din vânzări mărfuri în sumă de lei, care cuprind toate sumele înscrise în facturile emise și care au avut la bază exemplarul nr. 1 al avizelor de expediție pentru material lemnos, și venituri din dobânzi în valoare de ... lei, pentru care a calculat și înregistrat impozit pe venit microîntreprindere în sumă de lei. Petenta susține că la data de 20.01.2004 a achitat impozit pe venit microîntreprindere în sumă de lei.

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

Petenta reclamă faptul că nu poate stabili componența sumei restante de ... lei, stabilită de organele de control conform fișei sintetice editate la data de 18.03.2004. De asemenea, petenta susține că la data de 31.12.2003 datorează un impozit pe venit de .. lei și nu de ... lei, cât se menționează la cap III pct 3 din procesul - verbal.

Petenta precizează că este posibil ca între datele din evidența contabilă a societății și cele ale Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc să existe diferențe datorate unor erori în declarații.

De asemenea, petenta arată că obligațiile restante nu au fost calculate corect de organele de control, deoarece prin însumarea impozitului pe venit restant de lei cu taxa pe valoarea adăugată restantă de lei se obține suma de lei și nu lei.

Contestatoarea consideră că dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe venit restant nu au fost calculate corect, deoarece organele de control nu au ținut cont de faptul că la data de 20.01.2004 a achitat impozit pe venit microîntreprindere în sumă de ... lei.

II. Prin procesul - verbal din 6.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, s-a stabilit că SC SRL datorează bugetului de stat suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit microîntreprindere;
- lei - dobânzi aferente impozitului pe venit microîntreprindere;
- lei - penalități aferente impozitului pe venit microîntreprindere;
- lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe venit microîntreprindere restant;
- lei - penalități aferente impozitului pe venit microîntreprindere restant;
- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
-lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restante.

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

Verificarea s-a efectuat prin sondaj, având la bază documentele prezentate de către Garda Financiară ..., precum și evidențele Administrației Financiare Câmpulung

Moldovenesc, deoarece societatea nu a dat curs solicitării privind prezentarea evidenței contabile.

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

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

Organele de control precizează că taxa pe valoarea adăugată de lei stabilită suplimentar se defalcă pe perioade astfel:

- lei -

Ianuarie	
Februarie	
Martie	
Aprilie	
Mai	
Iulie	
August	
Septembrie	

În actul de control contestat se precizează că, conform declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial, societatea verificată s-a comportat în anul 2003 ca microîntreprindere.

În conformitate cu prevederile O.G. 24/2001, art 5, organele de control au stabilit că pentru suma neevidențiată la grupa venituri de exploatare de ... lei societatea datorează suplimentar un impozit pe venit microîntreprindere de lei, defalcat pe scadențe astfel:

- lei -

scadență	impozit venit
25.04.2003	
25.07.2003	
27.10.2003	

Organele de control precizează că impozitul pe venit microîntreprindere suplimentar de lei a fost determinat prin aplicarea cotei de 1,5% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de ... lei.

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

Conform art 9 din O.G. 24/2001, titlul VIII, art 108 din OG 92/2003, OG 61/2002, cap V, art 12, s-au calculat dobânzi de ... lei și penalități de lei pentru neplata la termen a impozitului pe venit microîntreprindere stabilit suplimentar.

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

- lei – impozit pe venit microîntreprindere;
- .. lei – taxă pe valoarea adăugată.

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

Pentru sumele restante, organele de control au calculat în baza prevederilor art. 9 din O.G. 24/2001, art 33 din Legea 345/2002, art 108 din OG 92/2003, OG 61/2002, cap V, art 12, următoarele accesorii:

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

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

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

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

1. Referitor la suma contestată de ... lei, reprezentând lei - impozit pe venit microîntreprindere, lei – taxă pe valoarea adăugată, ... lei – dobânzi și ... lei – penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, ... lei – dobânzi și ... lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, corespunzătoare operațiunilor de comercializare a cantității de mc material lemnos, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității măsurilor stabilite prin procesul – verbal din data de 6.04.2004.

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

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

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

Organele de control au stabilit că societatea datorează un impozit pe venit microîntreprindere suplimentar de ... lei, calculat prin aplicarea cotei de 1,5% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de lei.

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

În drept, în ceea ce privește obligativitatea plății impozitului pe veniturile realizate de o microîntreprindere din orice sursă sunt aplicabile prevederile art 1 din O.G. nr 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, care precizează :

„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. [...]"

Art 1 a fost modificat prin Legea nr. 111/2003 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor publicată în Monitorul Oficial la data de 9.04.2003, astfel:

"ART. 1

(1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă persoanele juridice, denumite în continuare microîntreprinderi, care

îndeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, următoarele condiții:

- a) sunt producătoare de bunuri materiale, prestează servicii și/sau desfășoară activitate de comerț;
- b) au de la 1 până la 9 salariați inclusiv;
- c) au realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de până la 100.000 euro inclusiv;
- d) au capital integral privat. [...]"

și ale art 5 din O.G. nr 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor

„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 textele de lege citate mai sus se reține că persoanele juridice române, care se încadrează în categoria microîntreprinderilor, au obligația de a plăti impozit pe veniturile obținute din orice sursă, dacă nu au optat pentru plata impozitului pe profit. Impozitul pe veniturile microîntreprinderii se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra veniturilor obținute din orice sursă.

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

„ART. 1

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

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

- a) **să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;**
- b) **să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);**
- c) **să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).”**

„ART. 2

(1) În sensul prezentei legi, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă

activității economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

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

„ART. 13

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

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

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

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

„ART. 8

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

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

„ART. 14

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

„ART. 16

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

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

„ART. 18

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

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care

urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;[...]"

„ART. 20

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

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

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

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

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

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

Din situația întocmită de Garda Financiară ... rezultă că SC ... SRL nu are documente legale de proveniență pentru cantitatea de material lemnos de ... mc în valoare de lei, și nu că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru această cantitate în momentul livrării către diverși beneficiari.

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

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

Din cele prezentate se reține că măsurile stabilite de organul fiscal prin procesul – verbal din data de 6.04.2004 nu se întemeiază pe constatări proprii și că probele administrate în cauză nu sunt suficiente pentru a dovedi că societatea nu a întocmit facturi fiscale pentru diferențele cantitative de mc material lemnos livrate către diverși beneficiari, în valoare de ... lei.

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

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

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

„ART. 14

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

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

„ART. 21

Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

„ART. 60

Estimarea bazei de impunere

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

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

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

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

De asemenea, organele de control au procedat la determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderii datorat de agentul economic ca urmare a nefacturării cantității de ... mc material lemnos livrate către diverși beneficiari, prin aplicarea cotei de 1,5% asupra veniturilor neevidențiate în sumă de lei.

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

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

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

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu certitudine că nu a fost facturată cantitatea de mc de material lemnos comercializată în cursul anului 2003, urmează **să se desființeze parțial Procesul - verbal întocmit la data de 6.04.2004 de Activitatea de Control Fiscal Suceava pentru suma de ... lei**, reprezentând 2.163 lei - impozit pe veniturile microîntreprinderii și lei – taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe veniturile microîntreprinderii și taxei pe valoarea adăugată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul), **se va desființa procesul – verbal din data de 6.04.2004**, întocmit de organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava **și pentru suma de lei, reprezentând lei – dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, lei – penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.**

În drept, se face aplicarea prevederilor art 186 (3) *„Soluții asupra contestației”* din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:
„ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”

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

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

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

În fapt, prin procesul – verbal din data de 6.04.2004, organul fiscal reamintește contribuabilului că datorează bugetului de stat și nu a achitat până la data controlului suma de ... lei, reprezentând restanțe impozit pe veniturile microîntreprinderii de lei și taxă pe valoarea adăugată de lei - conform fișei sintetice editată la data de 18.03.2004 de A.F.P. Câmpulung Moldovenesc.

În situația centralizatoare a constatărilor din procesul – verbal din data de 6.04.2004, organele de control precizează că restanțele conform fișei sunt în sumă de lei.

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

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

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

- lei – impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- lei – taxă pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că debitele au fost înscrise în evidența pe plătitori a Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc pe baza declarațiilor de impunere privind impozitul pe veniturile microîntreprinderii și taxa pe valoarea adăugată depuse de contribuabil.

În situația centralizatoare a constatărilor din procesul – verbal din data de 6.04.2004, organele de control precizează că restanțele conform fișei sunt în sumă de lei.

Din fișa sintetică editată la data de 18.03.2004 rezultă că Administrația Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale în sumă de lei.

Prin urmare, restanțele conform fișei în sumă totală de – ... lei se compun din lei – impozit pe veniturile microîntreprinderii, lei – taxă pe valoarea adăugată și lei – accesorii ale acestora și nu au fost stabilite prin actul de control încheiat la data de 6.04.2004.

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

3. Referitor la suma de lei, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin procesul – verbal din data de 6.04.2004, reprezentând lei – dobânzi și ... lei – penalități, aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii restant în sumă de lei și ... lei – dobânzi și ... lei – penalități, aferente taxei pe valoarea adăugată restante în sumă de .. lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC ... SRL datorează această sumă, în condițiile în care obligațiile bugetare, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, au fost declarate de petentă și nu au fost achitate la scadență.

În fapt, în urma controlului efectuat, prin procesul – verbal din data de 6.04.2004, organele de control au stabilit dobânzi și penalități în sumă de lei, ca urmare a neachitării în termen a impozitului pe veniturile microîntreprinderii restant în sumă de lei și a taxei pe valoarea adăugată restante în sumă de lei, astfel:

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

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

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

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

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

„ART. 12

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

„ART. 13

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

„ART. 14

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

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

„ART. 108

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

„ART. 109

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

„ART. 114

Penalități de întârziere

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

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe veniturile microîntreprinderii și a taxei pe valoarea adăugată,

declarate de contribuabil ca fiind datorate, acesta datorează dobânzi și penalități de întârziere, până la data stingerii acestor obligații.

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

Contestatoarea consideră că dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe venit restant nu au fost calculate corect, deoarece organele de control nu au ținut cont de faptul că la data de 20.01.2004 a achitat impozit pe venit microîntreprindere în sumă de lei.

Susținerea contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din adresa nr ... /25.04.2006 a Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc rezultă că la data de 20.01.2004 societatea SRL a achitat suma de lei impozit pe profit, fără a avea obligație de plată la acest impozit, și nu lei impozit microîntreprindere.

În această adresă se precizează că Administrația Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc va proceda la compensarea din oficiu a sumei de ... lei achitată la impozit pe profit cu obligațiile de plată la impozitul pe veniturile microîntreprinderii.

În ceea ce privește stingerea obligațiilor fiscale sunt aplicabile prevederile art 22 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 22

Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

Prin urmare, creanțele fiscale pot fi stinse prin plată sau compensare.

Din cele prezentate se reține că petenta nu a achitat până la data controlului obligațiile fiscale restante, reprezentând impozit pe venit microîntreprindere și taxă pe valoarea adăugată.

La data de 20.01.2004 societatea SRL a achitat suma de lei în contul obligației reprezentând impozit pe profit, pe care în fapt nu o datora.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că până la data întocmirii procesului – verbal, organul fiscal nu a compensat obligația reprezentând impozit pe profit cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii, și potrivit art 105 alin 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **„compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, după caz, în ordinea prevăzută la art. 104 alin. (1).”**

În concluzie, până la data întocmirii procesului – verbal, petenta nu a achitat impozitul pe veniturile microîntreprinderii restant în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată restantă în sumă de ... lei.

Având în vedere că debitele, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de lei, au fost declarate de petentă și neachitate la termenul scadent, urmează, potrivit

principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, a se **respinge** contestația **ca neîntemeiată** pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 1, 2, 8, 13, 14, 16, 18 și 20 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, art. 21, 22, 58, 60, 105, 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, art 25 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art 1 și 5 din O.G. nr 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor, republicată, art 3 din H.G. nr 735/1998 pentru aprobarea Instrucțiunilor cu privire la circulația și controlul circulației materialelor lemnoase și al instalațiilor de transformat lemn rotund, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, coroborate cu art. 176 și 186 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- **Desființarea procesului - verbal din 6.04.2004**, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma totală de lei**, reprezentând:

- lei – impozit pe veniturile microîntreprinderii,
- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii,
- lei – penalități aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii,
- lei – taxă pe valoarea adăugată,
- lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,

- ... lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

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

- **Respingerea** contestației formulate de **SC SRL** împotriva procesului - verbal din 6.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de lei**, reprezentând restanțe impozit pe veniturile microîntreprinderii și taxă pe valoarea adăugată și accesorii ale acestora- conform fișei sintetice editată la data de 18.03.2004 de A.F.P. Câmpulung Moldovenesc, **ca fiind fără obiect**.

- **Respingerea** contestației formulate de **SC SRL** împotriva procesului - verbal din 6.04.2004, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de lei**, reprezentând:

- lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
 - lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată restante;
 - lei - dobânzi aferente impozitului pe venit microîntreprindere restant;
 - lei - penalități aferente impozitului pe venit microîntreprindere restant,
- ca neîntemeiată.**

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