

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice a
Judetului Hunedoara.

DECIZIA NR. 95/2006 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind stabilirea ca obligatii de plata, catre bugetul consolidat al statului, constand in:

- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe venit din alte surse;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe venit din alte surse;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit din alte surse.

I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare arata motivele de fapt si de drept pe baza carora isi fundamenteaza contestatia, astfel:

- decizia de impunere a fost emisa, in mod nelegal si, in consecinta, se impune anularea ei;
- in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu rezulta nicio neregula in privinta documentelor financiar contabile ale societatii, astfel ca nu se poate sti de unde rezulta obligatiile fiscale stabilite suplimentar;
- raportul de inspectie fiscala cuprinde constatari ale inspectiei, din punct de vedere factic si legal, dar din aceste constatari nu rezulta daca au fost incalcate prevederi ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal sau ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal;
- impozitul pe profit si impozitul pe venit din alte surse, cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente, nu sunt datorate

intrucat organul fiscal nu a indicat, in raportul de inspectie fiscala, pe ce temei se bazeaza constatarea;

a) Referitor la impozitul pe profit

In mod eronat si fara temei legal, organele de inspectie fiscala au calculat, in sarcina societatii comerciale, impozit pe profit, ca urmare majorarii bazei impozabile.

Motivul de fapt, invocat de organele de control in decizia de impunere contestata, se refera la o *“cheltuiala nedeductibila neinregistrata in contabilitate”*.

In fapt, societatea a vandut catre SC „X”, inregistrand venitul pe baza facturii fiscale si a contractului de vanzare cumparare autentificat.

Valoarea neamortizata a imobilului vandut, a fost inregistrata pe costuri (in contul 658).

Prin raportul de inspectie, organele de control *“apreciaza ca baza de impunere a impozitului pe profit stabilita de societate si declarata organului fiscal nu este corecta, caz in care organul de control este indreptatit sa determine baza de impunere la impozitul pe profit prin estimare”*.

Organele de inspectie, au procedat la estimarea bazei de impunere, fara sa tina seama de prevederile pct. 65 din HG nr. 1050/2004 prin care au fost aprobate Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala, care mentioneaza situatiile cand se procedeaza la estimarea bazei de impunere, astfel:

- contribuabilul nu depune declaratii fiscale;
- in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata.

Societatea nu se regaseste in aceste situatii, intrucat:

- partile participante la tranzactie nu sunt persoane afiliate, nu au asociati si administratori comuni si nici rude gradul I cu acestia;
- in raportul de inspectie organele de control precizeaza faptul ca *„declaratiile privind obligatiile de plata la bugetul de stat precum si deconturile de TVA sunt depuse la organul fiscal territorial pentru perioada verificata.”*

De asemenea in raport se precizeaza faptul ca, exista concordanta intre fisa platitorului tinuta de organul fiscal territorial si evidenta contabila a contribuabilului.

Avand in vedere cele expuse, contestatoarea considera ca nu ii sunt aplicabile prevederile art. 66 alin. 2 din OG 92/2003, republicata.

Petenta sustine ca nu intelege ratiunea organelor de control cu privire la majorarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu cheltuieli nedeductibile, avand in vedere ca aceste cheltuieli nu au fost inregistrate niciodata in evidenta contabila a societatii. Faptul ca, aceste cheltuieli nu au fost inregistrate in evidenta contabila, este confirmat prin raportul intocmit, astfel: *Conform art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de ...lei trebuia inregistrata in contabilitate ca si cheltuiala nedeductibila*”.

Potrivit Legii nr. 571/ 2003, republicata, privind Codul fiscal, profitul se determina ca diferenta intre veniturile inregistrate si cheltuielile inregistrate la care se adauga cheltuielile (inregistrate), nedeductibile fiscal.

In situatia de fata, daca aceste cheltuieli ar fi fost inregistrate in evidenta si totodata aceleasi cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, se ajunge la acelasi rezultat daca ele nu ar fi fost evidentiata.

De fapt, aceste cheltuieli nu puteau fi inregistrate in contabilitate intrucat nu au la baza documente justificative care sa indeplineasca conditiile prevazute de Legea contabilitatii.

Fata de cele prezentate societatea nu datoreaza impozitul pe profit din decizia contestata si nici majorarile aferente.

b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata

In fapt taxa pe valoarea adaugata de plata inscrisa in decizia de impunere contestata se compune din: TVA colectata calculata pe perioada august - decembrie 2005 si TVA deductibila inregistrata in luna decembrie 2005, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.

In aceasta perioada au fost efectuate doua verificari pe linie de TVA, respectiv: in perioada 19 - 22 decembrie 2005 in care s-a analizat taxa solicitata la rambursare pentru perioada iulie - octombrie 2005 si in data de 20 martie 2006 privind taxa solicitata la rambursare pe perioada noiembrie - decembrie 2005.

Aceste verificari, pe baza carora au fost rambursate sume reprezentand TVA iar altele s-au compensat cu alte obligatii fiscale, au fost consemnate in Registrul unic de control la pozitiile 2 si 3.

Obiectul controlului, materializat prin raportul contestat, il constituie cererea de rambursare a soldului sumei negative a TVA cuprinsa in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii iunie 2006.

In conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala, se interzice efectuarea inspectiei fiscale pentru o perioada verificata si

pentru acelasi impozit, exceptie facand doar aparitia unor elemente noi necunoscute de organele de control la data verificarii.

In situatia de fata, societatea sustine ca nu cunoaste sa fi aparut asemenea elemente care sa justifice reverificarea taxei pe valoarea adaugata pe perioada iulie - decembrie 2005, astfel ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nici majorarile de intarziere aferente, din Decizia de impunere contestata.

c) Referitor la impozitul pe venit din alte surse

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit, in sarcina societatii, impozit pe venit din alte surse, pe motiv ca societatea nu are persoane angajate, specializate care sa poata efectua lucrari de constructii de natura celor inspectate la fata locului si nici nu detine documente justificative privind executarea de lucrari pentru materialele aprovizionate. Organele de control apreciaza ca societatea a efectuat lucrari in regie proprie cu personal neangajat cu forme legale.

Tinand seama de aprecierile proprii, fara nicio baza legala organele de control estimeaza baza de impunere a impozitului pe venit din alte surse prin aplicarea, in mod aleatoriu, a unei cote de 30,48% pe anul 2005 si 20% pentru anul 2006 (procent apreciat ca fiind manopera) asupra valorii materialelor aprovizionate.

Asupra bazei de impunere astfel determinata (venituri din alte surse obtinute de cine?) s-a aplicat cota de impozit de 16% rezultand impozitul pe venit inscris in decizia contestata.

Contestatoarea precizeaza faptul ca, a calculat si declarat impozitele si contributiile pentru personalul angajat al societatii.

Impozitul pe venit se retine prin stopaj la sursa asupra veniturilor realizate de persoane fizice incadrate cu contracte de munca sau conventii civile.

Organele de control au apreciat, in mod eronat, ca societatea datoreaza impozitul pe venit, stabilit suplimentar, intrucat nu au stabilit persoanele beneficiare a acestor venituri.

In fapt, manopera determinata de organele de control, in conditiile in care s-ar putea dovedi, pe baza de documente legale, ca a fost platita unor persoane fizice, ar constitui venituri de natura salariala.

In situatia in care s-ar putea dovedi pe baza de documente legale ca societatea a platit aceste venituri se impunea calcularea contributiilor pentru asigurarari sociale, de sanatate, somaj si impozit pe venit. Se remarca faptul ca a fost emisa de catre DGFP Hunedoara

Decizia privind nemodificarea bazei de impunere pentru toate obligatiile de plata catre bugetul statului datorate pentru sumele platite ca venituri din salarii.

Societatea nu datoreaza impozitul pe venit stabilit si nici accesoriile calculate pentru acesta.

d) Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala

Avand in vedere faptul ca a fost contestata in intregime decizia de impunere, societatea comerciala contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere contestata, organele de inspectie, au consemnat urmatoarele:

a) Referitor la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente

In perioada verificata, societatea comerciala inregistreaza pierdere:

- cheltuieli de exploatare pentru care nu au fost inregistrate veniturile aferente;
- cheltuieli financiare aferente contractului de leasing financiar, pentru achizitionarea a doua autoturisme.

Veniturile evidentiate, in perioada verificata, au fost realizate din vanzarea unui imobil si a terenului aferent.

Organele de inspectie fiscala modifica baza de impunere pentru calculul impozitului pe profit, in sensul majorarii acesteia, motivand urmatoarele:

A. Societatea comerciala nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile din productia de imobilizari, la nivelul cheltuielilor efectuate pentru realizarea unor investitii, in perioada supusa verificarii.

B. Veniturile, inregistrate in contabilitatea societatii provin din vanzarea catre S.C. „X” a unui imobil, conform contractului de vanzare - cumparare si a facturii fiscale, intocmita in acest sens.

Cheltuiala cu activele cedate, inregistrata in evidenta contabila, este la nivelul valorii neamortizate.

In perioada supusa controlului, societatea a efectuat lucrari de investitii la doua imobile.

Respectivele imobile, cu terenul aferent, au fost tranzactionate consecutiv, intre societati cu persoane afiliate.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca, *„tranzactiile efectuate intre societati administrate*

la acea vreme de [...], s-au efectuat la un pret care nu corespunde pretului pietii si nu cuprinde nici valoarea contabila a modernizarilor inregistrate in contul 231, la data vanzarii bunurilor si nici valoarea cheltuielilor cu munca vie utilizata pentru lucrarile de modernizare a imobilelor.”

Avand in vedere cele consemnate, organele de inspectie concluzioneaza ca, *„Prin netransferarea valorii modernizarilor efectuate la cladiri si neinregistrarea tuturor operatiunilor in contabilitate (valoarea manoperei) societatea efectueaza tranzactia, privind vanzarea celor doua imobile din patrimoniu, catre societatea contestatoare, la un pret nereal.”*

Societatea contestatoare efectueaza in continuare lucrari de constructii montaj la cele doua, insa in perioada verificata *nu include in valoarea investitiilor si cheltuielile cu munca vie, specifica lucrarilor de constructii executate.*

In anul 2005, societatea a inregistrat in contul 231, „Imobilizari corporale in curs” consumuri de materiale, fara a intocmi situatii de lucrari pe obiective de investitii, astfel ca nu se cunoaste cu exactitate valoarea lucrarilor efectuate pentru imobilul vandut catre SC „X”.

Avand in vedere aspectele sesizate, organele de inspectie apreciaza ca baza de calcul a impozitului pe profit stabilit de societate si declarat organului fiscal prin declaratia fiscala nu este corecta, caz in care organul de control este indreptatit sa determine prin estimare, baza de impunere in vederea calcularii impozitului pe profit, in conformitate cu prevederile art. 6, art. 15 si art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Organele de inspectie apreciaza ca societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila, imobile achizitionate de la persoane afiliate, la o valoare care nu corespunde pretului de piata.

Pentru stabilirea pretului de piata, organele de inspectie fiscala au folosit metoda compararii preturilor, metoda prevazuta de art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din compararea pretului de intrare a imobilului achizitionat de catre societatea comerciala de la persoana afiliata, cu pretul de piata recunoscut de organul de inspectie fiscala, au rezultat urmatoarele:

- pret de cumparare conform facturii ... lei;
- pret de piata determinat de organul de control ... lei.

De la data achizitiei si pana la data vanzarii (catre SC „X”) societatea a inregistrat cheltuieli, cu modernizarea si recompartimentarea imobilului, in suma de ...lei.

La data vanzarii imobilului (catre SC „X”) organele de control au stabilit ca, acesta are o valoare fiscala in suma de ... lei (val. de piata determinata de organul de inspectie + chelt. cu modernizarea - chelt. cu amortizarea).

In functie de aceasta valoare, organele de inspectie au determinat o valoare fiscala, ramasa neamortizata, in suma de ... lei (valoarea fiscala determinata mai sus - suma cu care a fost valorificat imobilului vandut, evidentiata de agentul economic).

Prin raportul de inspectie fiscala contestat organele de control concluzioneaza ca, in conformitate cu art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *„valoarea fiscala ramasa neamortizata trebuia inregistrata in contabilitate ca si cheltuiala nedeductibila (societatea nu a vandut imobilul prin unitati specializate) cu aceasta suma societatea influentand baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit, ca urmare a tranzactiei intre persoane afiliate, la un pret cu mult sub nivelul preturilor pe piata libera.”*

Avand in vedere cele aratate mai sus, organele de inspectie fiscala au determinat profit impozabil suplimentar pentru care s-a calculat impozitul pe profit aferent.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, s-au calculat majorari de intarziere.

b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2005, societatea a incasat avansuri de la clienti, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata, incalcand astfel prevederile art. 134, alin. (5) si art. 155 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 140 pct. 24 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, s-a constatat faptul ca in luna decembrie 2005, societatea deduce taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei pe baza unei facturii fiscale emisa de SC „X”.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca SC „X” a intocmit factura in cauza, *in rosu*, catre entitatea care a vandut imobilele catre societatea contestatoare si factura, *in negru*, la aceeasi valoare si cu aceleasi produse, catre societatea contestatoare.

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca, prin operatiunea in cauza, societatea comerciala inregistreaza in contabilitate, materialele de constructii, care fusesera achizitionate odata cu imobilul in care au fost deja incorporate, astfel ca nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta.

c) Referitor la impozitul pe venitul din alte surse, majorarile si penalitatile de intarziere aferente

Din verificarea efectuata s-a constatat ca, in perioada supusa verificarii, societatea a achizitionat materiale de constructii si a efectuat lucrari de investitii. Societatea comerciala nu are personal angajat care sa poata efectua lucrari de constructii de natura celor inspectate si nici nu detine documente justificative privind executarea acestor lucrari.

Organele de inspectie fiscala apreciaza ca, societatea a efectuat lucrari in regie proprie, cu personal neangajat cu forme legale, astfel ca, in baza art.15, art. 66 si art. 92 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, a fost estimata baza de impunere a impozitului pe venit din alte surse si a impozitului aferent.

Pentru estimarea bazei de impunere, organul de control a utilizat, pe langa inscrisuri de la societate si de la dosarul fiscal si informatii obtinute din alte verificari, respectiv care sunt cheltuielile cu manopera, in functie de materialele consumate pentru executarea lucrarilor.

Avand in vedere cele aratate mai sus, organele de inspectie fiscala au calculat pretul manoperei din lucrarile executate aplicand o cota de 20% asupra valorii materialelor aprovizionate. In urma efectuarii acestui calcul, a fost determinata manopera (estimata) aferenta lucrarilor executate in regie proprie.

Aceasta suma a fost considerata baza de impunere pentru impozitul pe venit din alte surse, pentru care *„organul de control apreciaza ca s-a folosit munca la negru, neevidentiata in acte contabile si neincorporata in valoarea investitiei.*

Potrivit art. 78 alin. (2) si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, in timpul controlului s-a calculat impozit pe venit din alte surse in suma de 13.566 lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe venit din alte surse au fost calculate majorari si penalitati de intarziere aferente.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control din raportul de inspectie fiscala pe baza caruia a fost emisa Decizia

de impunere contestata, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

a) Referitor la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea comerciala datoreaza impozitul pe profit stabilit prin decizia contestata precum si accesoriile aferente, in conditiile in care din documentele existente in dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate baza impozabila.

Dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala contestat, in perioada supusa verificarii, societatea comerciala inregistreaza pierdere.

Veniturile evidentiate, in perioada verificata, au fost realizate din vanzarea unui imobil si a terenului aferent.

Organele de inspectie fiscala au calculat, in sarcina societatii comerciale, impozit pe profit suplimentar, ca urmare majorarii bazei impozabile.

Majorarea bazei impozabile este motivata, de catre organele de inspectie fiscala, astfel:

- neinregistrarea veniturilor din productia de imobilizari, la nivelul cheltuielilor de exploatare efectuate pentru realizarea unor obiective de investitii;

- pentru imobilul vandut, estimarea bazei de impunere a fost determinata prin prisma pretului de achizitie comparativ cu pretul de piata fiind stabilita *„o cheltuiala nedeductibila neinregistrata in contabilitate in suma de ... lei”*.

In fapt, societatea a vandut catre SC „X”, un imobil, cu o valoare de vanzare de ... lei, suma inregistrata in veniturile societatii pe baza facturii fiscale si a contractului de vanzare cumparare autentificat.

Valoarea neamortizata a imobilului vandut, respectiv, ... lei, a fost inregistrata pe costuri (in contul 658).

Organele de control apreciaza ca baza de impunere a impozitului pe profit stabilita de societate si declarata organului fiscal nu este corecta, caz in care organul de control este indreptatit sa determine baza de impunere la impozitul pe profit prin estimare.

Organele de inspectie, au procedat la estimarea bazei de impunere, avand in vedere pretul de achizitie, a imobilului, comparativ cu pretul de piata (la data achizitiei).

Estimarea bazei de impozitare este justificata prin efectuarea unor tranzactii anterioare, efectuate intre persoane afiliate, al caror obiect il constituie imobilul vandut catre SC „X”.

In urma estimarii, prin aceasta metoda, organele de inspectie fiscala au determinat o valoare ramasa neamortizata (ca diferenta intre valoarea de intrare, la pretul pietei de la data achizitiei si suma rezultata in urma vanzarii imobilului catre SC „X”).

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca, **baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe profit a fost influentata cu suma de ... lei**, suma ce trebuia inregistrata in evidenta contabila, ca o cheltuiala nedeductibila.

Totodata, organele de inspectie fiscala au luat in calcul, la stabilirea bazei de impunere, veniturile la nivelul pretului de piata (la data vanzarii catre SC „X”) din care s-au sczut cheltuielile inregistrate in contabilitatea.

In urma estimarii, prin aceasta metoda, **s-a stabilit o diferenta de valoare estimata, in suma de ... lei, care influenteaza baza impozabila , la stabilirea impozitului pe profit.**

Organele de inspectie fiscala au comparat influentele mentionate mai sus, referitoare la stabilirea bazei impozabile, atat prin prisma pretului de achizitie comparativ cu pretul de piata (la data achizitiei) cat si prin prisma pretului de vanzare comparativ cu pretul de piata (la data vanzarii) si **au ajustat baza impozabila cu influenta cea mai mica (estimarea bazei de impozitare in functie de pretul de achizitie, a imobilului, comparativ cu pretul de piata la data achizitiei).**

In urma ajustarii, a fost majorata baza impozabila asupra careia s-a calculat impozit pe profit suplimentar.

Pe de alta parte, contestatoarea sustine ca organele de inspectie au procedat la estimarea bazei de impunere, fara sa tina seama de prevederile pct. 65 din HG nr. 1050/2004 prin care au fost aprobate Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala, care mentioneaza situatiile cand se procedeaza la estimarea bazei de impunere, astfel:

- contribuabilul nu depune declaratii fiscale;

- in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata.

Societatea nu se regaseste in aceste situatii, intrucat:

- partile participante la tranzactie nu sunt persoane afiliate, nu au asociati si administratori comuni si nici rude gradul I cu acestia;

- in raportul de inspectie organele de control precizeaza faptul ca *„declaratiile privind obligatiile de plata la bugetul de stat precum si deconturile de TVA sunt depuse la organul fiscal territorial pentru perioada verificata.”*

Avand in vedere cele expuse, contestatoarea considera ca nu ii sunt aplicabile prevederile art. 66 alin. (2) din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In drept, art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

“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.”

Conform pct. 65.1 si pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare a ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, se precizeaza:

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

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

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

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

De asemenea, potrivit pct. 91.4 și 91.5 din aceleasi norme, se prevad urmatoarele:

“91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.

91.5. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”

Art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevede:

“În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

In intelesul Codului fiscal, termenii : persoane afiliate, pret de piata, valoare fiscala sunt definite prin art. 7 alin. (1) pct.21, pct. 26 si pct. 33 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

33. valoarea fiscală reprezintă:

a) pentru active și pasive - valoarea de înregistrare în patrimoniu;

b) pentru titlurile de participare - valoarea de achiziție sau de aport, utilizată pentru calculul câștigului sau pierderii, în înțelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit;

c) pentru mijloace fixe - costul de achiziție, producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale;

d) pentru provizioane și rezerve - valoarea deductibilă la calculul profitului impozabil.”

De asemenea, petenta sustine ca nu intelege ratiunea organelor de control cu privire la majorarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei, avand in vedere ca aceste cheltuieli nu au fost inregistrate niciodata in evidenta contabila a societatii.

De fapt, aceste cheltuieli nu puteau fi inregistrate in contabilitate intrucat nu au la baza documente justificative care sa indeplineasca conditiile prevazute de Legea contabilitatii.

Fata de cele aratate mai sus, se retin urmatoarele:

- in perioada supusa verificarii, societatea comerciala inregistreaza pierdere;

- veniturile evidentiate, in perioada verificata, au fost realizate in luna mai 2006 din vanzarea unui imobil si a terenului aferent;

- organele de inspectie fiscala au calculat, in sarcina societatii comerciale, impozit pe profit suplimentar, ca urmare majorarii bazei impozabile;

- majorarea bazei impozabile s-a facut ca urmare neinregistrarii veniturilor din productia de imobilizari, la nivelul cheltuielilor de exploatare efectuate pentru realizarea unor obiective de investitii precum si a estimarii bazei de impunere pentru un imobil vandut catre SC „X”;

- organele de inspectie au considerat ca societatea a influentat baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit urmare tranzactiei intre persoane afiliate, la un pret cu mult sub nivelul preturilor pe piata libera;

- din documentele existente in dosarul cauzei nu rezulta ca vanzarea imobilului catre SC „X” ar fi o tranzactie intre persoane afiliate, asa cum sunt definite prin art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- pentru imobilul vandut, estimarea bazei de impunere a fost determinata prin prisma pretului de achizitie comparativ cu pretul de piata (la data achizitiei) fiind stabilita o cheltuiala nedeductibila, neinregistrata in contabilitate, in suma de ...;

- in situatia cand o cheltuiala nu a fost inregistrata in evidenta contabila nu poate fi considerata cheltuiala nedeductibila care sa influenteze baza de impozitare;

- potrivit raportului de inspectie fiscala, organele de control fac referire la un alt mod de calcul privind estimarea a bazei de impozitare, ca diferenta intre veniturile stabilite (din vanzare imobilului catre SC „X”) la nivelul pretului de piata, si cheltuielile inregistrate in contabilitate, rezultand o diferenta de valoare estimata in suma de ... lei;

- in urma compararii influentelor rezultate prin cele doua moduri de calcul privind estimarea, organele de inspectie fiscala au ajustat baza de impozitare, pentru calculul impozitului pe profit, cu influenta cea mai mica, adica cu suma de ... lei, reprezentand *cheltuiala nedeductibila, neinregistrata in contabilitate*;

- organele de inspectie fiscala nu justifica in vreun fel ajustarea bazei de impozitare cu suma mai mica, avand in vedere diferenta foarte mare intre cele doua estimari.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine baza de calcul a impozitului pe profit, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe profit si accesoriilor acestuia, cuprinse in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

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

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile,

aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune desființarea Deciziei de impunere contestată, emisă de D.G.F.P. a județului Hunedoara, în ceea ce privește impozitul pe profit, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând să se reface controlul, și să se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

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

Totodată, la re-verificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă societatea comercială datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia contestată precum și accesoriile aferente, în condițiile în care din documentele existente în dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate cuantumul acesteia precum și a faptului că societatea a mai fost verificată pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

În fapt, prin decontul depus la Administrația finanțelor publice Hunedoara, înregistrat sub nr. .../21.04.2006, societatea comercială solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA, aferent perioadei februarie - martie 2006.

Potrivit avizului de verificare, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție generală, care a cuprins perioada iunie 2005 - iunie 2006.

În timpul inspecției fiscale, societatea comercială depune, la organul fiscal teritorial, decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2006, prin care solicită rambursarea sumei de ... lei, în care este cuprins și soldul sumei negative a TVA din lunile decembrie 2005 și ianuarie 2006.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august - decembrie 2005, societatea a încasat avansuri de la clienți, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, s-a constatat că, în mod nelegal, societatea deduce taxa pe valoarea adăugată pe baza facturii nr. .../30.12.2005 emisă de SC „X”.

În raportul de inspecție fiscală contestat, organele de control precizează faptul că în urma inspecției fiscale din 28.12.2005 a fost emisă Decizia de impunere nr. .../30.12.2005 pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar, obligații care au fost înregistrate de societate, în evidența contabilă.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că în perioada supusă inspecției fiscale, la societate au mai fost efectuate două verificări pe linie de TVA, astfel:

- în luna decembrie 2005, fiind analizată taxa solicitată la rambursare pentru perioada iulie - octombrie 2005;
- în luna martie 2006 privind taxa solicitată la rambursare pe perioada noiembrie - decembrie 2005.

Pe baza acestor verificări pentru o parte au fost efectuate rambursări efective, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, iar o altă parte s-a compensat cu alte obligații fiscale.

De asemenea, petenta susține că, obiectul controlului, materializat prin raportul de inspecție contestat, îl constituie cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în decontul înregistrat sub nr. .../aprilie2006 și în decontul aferent lunii iunie 2006.

Având în vedere acest aspect, petenta arată că, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, se interzice efectuarea inspecției fiscale pentru o perioadă verificată și pentru același impozit. Petenta susține că nu are cunoștința de existența unor elemente care să justifice re-verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada iulie - decembrie 2005.

În drept, art. 103 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală, invocat de societate în contestația formulată, precizează următoarele:

“Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor

fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

În legatură cu aceste prevederi, pct. 102.4 și pct. 102.6 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, stipulează următoarele:

102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.[...]

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.”

În consecință, prevederile legale menționate mai sus interzic reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile strict prevăzute de acestea.

Față de cele prezentate mai sus, s-a reținut că, în urma verificării aceleiași perioade, organele de control au stabilit, suplimentar, taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, s-a reținut că la dosarul cauzei nu se afla nici un document din care să rezulte date suplimentare, necunoscute organului de control la data efectuării controlului anterior de natură să influențeze sau să modifice rezultatele acestuia, așa cum au fost acestea definite la pct. 102.4 din Normele metodologice de aplicare a

Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004.

S-a retinut și faptul că prin raportul de inspecție fiscală se precizează că, „societatea comercială depune, la organul fiscal teritorial, decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2006, prin care solicită rambursarea sumei de ... lei, în care este cuprins și soldul sumei negative a TVA din lunile decembrie 2005 și ianuarie 2006.”

Pe de altă parte, petenta susține că, „în luna martie 2006, s-a efectuat verificarea privind taxa solicitată la rambursare pe perioada noiembrie - decembrie 2005.”

Prin raportul de inspecție fiscală contestat, se precizează faptul că „în urma inspecției fiscale din decembrie 2005, organul de control a întocmit Decizia de impunere nr. .../30.12.2005 pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar, acestea fiind înregistrate în contabilitate de către contribuabil.”

Față de cele precizate mai sus, actele normative în vigoare în perioada verificată, documentelor existente în dosarul cauzei, precum și datorită faptului că, din raportul de inspecție contestat, nu rezultă dacă cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată depuse pentru perioada noiembrie 2005 - ianuarie 2006, au fost analizate prin acte de control anterioare sau prin acest din urmă raport, D.G.F.P. a județului Hunedoara nu se poate pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată, cuprinsă în decizia de impunere contestată, astfel ca se aplică prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

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

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

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziei de impunere contestata, emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, precum si capitolul din raportul de inspectie fiscala referitor la taxa pe valoarea adaugata, pe baza caruia a fost emisa aceasta decizie, urmand a se reface controlul, si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevazute de lege.

Controlul va viza strict aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare se vor analiza si celelalte argumente ale contestatoarei.

c) Referitor la impozitul pe venit din alte surse majorarile si penalitatile de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea comerciala datoreaza impozitul pe venit din alte surse stabilit prin decizia contestata precum si accesoriile aferente, in conditiile in care din documentele existente in dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate baza impozabila.

In fapt, prin raportul de inspectie pe baza caruia a fost emisa Decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii, impozit pe venit din alte surse pe motiv ca societatea nu are persoane angajate care sa poata efectua lucrari de constructii, in regie proprie. In acest sens organele de inspectie fiscala apreciaza ca societatea a efectuat lucrari in regie proprie cu peronal neangajat cu forme legale.

Organele de control estimeaza, pentru perioada supusa verificarii, o baza de impunere (valoarea manoperei) prin aplicarea unei cote de 20% asupra valorii materialelor aprovizionate.

Prin raportul de inspectie fiscala contestat, se consemneaza faptul ca a fost comparata manopera, cuprinsa in doua situatii de lucrari (cu materiale provenite din aceeasi sursa), intocmite pentru luna iulie 2005, rezultand ca aceasta reprezinta 30,48% din valoarea totala cuprinsa in aceste situatii de lucrari.

Avand in vedere informatiile obtinute de alte societati cu activitati similare, organele de inspectie fiscala apreciaza ca *„procentul de 30,48% poate fi corect, insa in perioada verificata, lucrarile au fost variate si ca urmare s-a luat in calcul un procent mai mic, respectiv 20%.”*

Organele de inspectie apreciaza ca, „s-a folosit munca la negru, neevidentiata in acte contabile si neincorporate in valoarea investitiei.”

Totodata, prin raportul de inspectie fiscala, se precizeaza faptul ca, organele de control din cadrul I.T.M. Hunedoara au gasit o echipa de muncitori lucrând la imobilele aflate in proprietatea societatii contestatoare.

Fara de cele constatate, organele de inspectie au calculat impozit pe venit din alte surse, invocand prevederile art. 78 alin. (2) si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, art. 78 si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

„ART. 78

Definirea veniturilor din alte surse

(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. III din prezentul titlu;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial.

(2) Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.

ART. 79

Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

De asemenea, potrivit pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, se prevede:

„152. În aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele venituri realizate de persoanele fizice:

- remunerațiile pentru munca prestată în interesul unităților aparținând Direcției Generale a Penitenciarelor, precum și în atelierele locurilor de deținere, acordate, potrivit legii, condamnaților care execută pedepse privative de libertate;

- veniturile primite de studenți sub forma indemnizațiilor pentru participarea la ședințele senatului universitar;

- veniturile obținute de persoanele fizice din valorificarea prin centrele de colectare a deșeurilor de metal, hârtie, sticlă și altele asemenea și care nu provin din gospodăria proprie;

- sumele plătite de către organizatori persoanelor care însoțesc elevii la concursuri și alte manifestări școlare;

- indemnizațiile acordate membrilor birourilor electorale, statisticienilor, informaticienilor și personalului tehnic auxiliar pentru executarea atribuțiilor privind desfășurarea alegerilor prezidențiale, parlamentare și locale;

- veniturile obținute de persoanele care fac figurație la realizarea de filme, spectacole, emisiuni televizate și altele asemenea.”

Fata de cele aratate mai sus, se retin urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala au calculat, in sarcina societatii comerciale, impozit pe venit din alte surse, ca urmare stabilirii unei baze impozabile, constand in valoarea manoperei aferenta lucrarilor de investitii executate in regie proprie;

- organele de inspectie au constatat ca societatea nu are persoane angajate care sa poata efectua lucrari de constructii, astfel ca au apreciat ca aceste lucrari, in regie proprie, au fost efectuate cu peronal neangajat cu forme legale;

- cheltuiala cu manopera (luata in calcul de organele de control) nu a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii ;
- potrivit raportului de inspectie fiscala, organele de control au stabilit un procent de manopera de 30,48% din valoarea unor lucrari efectuate in luna iulie 2005 (pentru care au fost intocmite situatii de lucrari) insa aplica o cota de 20% asupra valorii materialelor aprovizionate;
- organele de inspectie fiscala nu justifica in mod clar motivul aplicarii procentului de manopera de 20% si nu cel de 30.48% ;
- desi se face referire la un proces verbal, incheiat la data de 22.12.2005, de catre organele de control ale I.T.M. Hunedoara, cu privire la o echipa de muncitori care luca la imobilele aflate in proprietatea contestatoarei, din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta ca acestea ar fi fost identificate ca titulari ai veniturilor;
- din continutul raportului de inspectie fiscala nu rezulta daca au fost sau nu efectuate plati catre persoane fizice, care nu sunt angajate cu forme legale.

Prin urmare, tinand cont de cele retinute mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine baza de calcul a impozitului pe venit din alte surse, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe venit din alte surse si accesoriilor acestuia, cuprinse in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

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

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

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziei de impunere contestata, in ceea ce priveste impozitul pe venit din alte

surse precum si capitolul din raportul de inspectie fiscala referitor la impozitul pe venit din alte surse, pe baza caruia a fost emisa aceasta decizie, urmand a se reface controlul, si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevazute de lege.

Controlul va viza strict aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare se vor analiza si celelalte argumente ale contestatoarei.

d) In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. a judetului Hunedoara, prin biroul de solutionare a contestatiilor, are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele inspectie fiscala, s-a dispus ca, societatea sa inregistreze in evidenta contabila diferenta stabilita de organele de inspectie fiscala privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe venit din alte surse, stabilite suplimentar si accesorii aferente, stabilite prin Decizia de impunere contestata.

In drept, potrivit art. 179 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. a judetului Hunedoara, prin biroul de solutionare a contestatiilor, este competenta sa solutioneze **„contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...]”**

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului „Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului „Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, prevede:

„Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la

sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina societatii prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale a contestatoarei, fapt pentru care aceasta nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca, solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat potrivit art. 179 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care precizeaza:

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

Potrivit pct. 5.2 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, nr. 519/2005, se precizeaza: **„Alte acte administrative fiscale, pot fi: dispozitia de masuri, [...]”**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Activitatii de inspectie fiscala, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 183 si art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.Desfiintarea Deciziei de impunere contestata, privind stabilirea, in sarcina societatii, a obligatiei de plata, catre bugetul consolidat al statului, constand in:

- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe venit din alte surse;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe venit din alte surse;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit din alte surse, in vederea refacerii controlului de catre alta echipa de control decat cea care a incheiat raportul de inspectie fiscala contestat

pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

2. Transmiterea contestației formulată de petenta împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, către Activitatea de inspecție fiscală spre competența soluționare.