

I. Organele fiscale ale Activității de inspecție fiscală au constatat caracterul de microintreprindere al unei societăți comerciale, care îndeplinea cumulativ condițiile prevăzute de art. 1 alin. (1) din O.G. nr. 24 / 2001, încadrându-se în categoria microintreprinderilor plătitoare de impozit pe venit, pe perioada 01.09.2001 - 31.12.2001.

Din verificarea declarațiilor privind impozitele și taxele, organele fiscale rețin că societatea nu și-a constituit și nu a virat impozitul datorat, conform O.G. nr. 24 / 2001 și că în mod eronat s-a considerat plătitoare de impozit pe profit pe această perioadă.

Astfel, s-a stabilit impozit pe venitul microintreprinderilor de plată, s-au calculat majorări (dobânzi) și penalități de întârziere aferente, în temeiul prevederilor O.G. nr. 11 / 1996 modificată prin O.G. nr. 26 / 2001, ale O.G. nr. 61 / 2002 coroborat cu H.G. nr. 564 / 2000, H.G. nr. 1043 / 2001, H.G. nr. 874 / 2002 și H.G. nr. 1513 / 2002.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată: organele fiscale au verificat respectarea prevederilor O.U.G. nr. 17 / 2000 , a H.G. nr. 401 / 2000 , Legii nr. 345 / 2002, H.G. nr. 598 / 2002 , Legea nr. 571 / 2003 și H.G. nr. 44 / 2004- și au făcut următoarele constatări:

În perioada verificată (01.03.2001 - 30.06.2004) societatea a înregistrat T.V.A. deductibilă și T.V.A. colectată . Luând în considerare plățile efectuate, agentul economic înregistra la data de 23.08.2004 în soldul contului 4423 T.V.A. de plată.

Din verificarea T.V.A. deductibilă organele fiscale au reținut următoarele deficiențe:

-agentul economic deduce nejustificat T.V.A., fără a avea la bază documente justificative (facturi și bonuri fiscale pentru achizie de combustibil)

-T.V.A. dedusă în baza facturii emise de o persoană fizică neplătitoare de T.V.A.,

-T.V.A. dedusă în baza unor facturi dublu înregistrate,

-la închiderea conturilor de T.V.A., înregistrează eronat T.V.A. deductibilă.

În temeiul prevederilor art. 19 lit. b) din O.U.G. nr. 17 / 2000 coroborat cu pct. 10.6 a și g din H.G. nr. 401 / 2001 organele fiscale nu au acordat drept de deducere a acestei T.V.A..

La verificarea T.V.A. colectată organele fiscale au constatat ca deficiențe: neînregistrarea unor facturi, T.V.A. aferentă vânzării de mijloace fixe sub prețul de achiziție, T.V.A. înregistrată eronat în contul 4427- T.V.A. colectată, prin închiderea conturilor de T.V.A. Astfel, organele fiscale au luat măsura colectării T.V.A.

În baza constatărilor făcute stabilesc o T.V.A. suplimentară de plată iar pentru nerespectarea termenelor de plată a acestora s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere.

*Referitor la impozitul pe profit- din verificarea modului de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit organele fiscale au constatat următoarele:

În perioada verificată, în baza certificatului de investitor în zona defavorizată - pentru activitatea desfășurată în zona defavorizată, societatea a beneficiat de facilitățile prevăzute de art. 6 alin. (1) lit. c din O.U.G. nr. 24 / 1998 republicată, respectiv de scutirea de la plata impozitului pe profit. Agentul economic nu a respectat prevederile legale - respectiv:

-la data de 31.08.2001 societatea și-a diminuat în mod nejustificat veniturile, ca urmare a neînregistrării în contabilitate sau a înregistrării ulterioare a unor facturi și înregistrează nejustificat cheltuieli, pentru care nu prezintă documente justificative .

-la 31.12.2002, societatea își suplimentează veniturile, ca urmare a înregistrării în contabilitate în cursul anului 2002 a unor facturi emise în anul 2001, suplimentându-și și cheltuielile nejustificat.

-la 31.12.2003 diminuează veniturile, ca urmare a înregistrării ulterioare a unor facturi, diminuându-și totodată și cheltuielile cu suma aferentă acestor facturi.

-la 30.06.2004 societatea își suplimentează veniturile, ca urmare a înregistrării în contabilitate în cursul anului 2004 a unor facturi emise în anul 2003, majorându-și totodată și cheltuielile cu suma aferentă acestor facturi.

Totodată, organele fiscale constată că societatea se consideră scutită de la plata impozitului pentru întreg profitul realizat, fără să țină cont de veniturile realizate din activități în alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată (vânzare de active corporale, comerț cu produse care nu au fost realizate din activitatea desfășurată în zona defavorizată).

În baza celor constatate organele fiscale au procedat la stabilirea unui debit suplimentar la impozitul pe profit, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere .

II. Contestatoarea a apreciat că măsurile dispuse de organele de control nu au fost fundamentate, solicitând reanalizarea obligațiilor stabilite, și precizând în susținerea cauzei următoarele:

1.În ceea ce privește măsura privind stabilirea impozitului pe venitul microintreprinderilor pentru perioada 01.09.2001 - 31.12.2001 - a precizat că începând cu data de 15.03.2001, prin Certificatul de investitor provizoriu eliberat de A.D.R. Centru , societatea funcționa ca scutită de impozit pe profit în zona defavorizată, având obligația de a îndeplini criteriile impuse; a primit ulterior certificatul definitiv de investitor în zona defavorizată.

Față de cele prezentate, a solicitat anularea obligației stabilite cu acest titlu, respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Petenta a invocat prevederile art. 1 alin. (2) din O.G. nr. 24 / 2001, considerând că întrucât s-a înființat în cursul anului 2001, a fi trebuit încadrată în categoria microintreprinderilor doar după datele bilanțiere de la sfârșitul anului 2001 .

Totodată, petenta invoca în susținerea cauzei prevederile art. 6 din O.G. nr. 24 / 2001 referitor la facilitatea de scădere din impozitul datorat, a investițiilor din profit în active corporale și necorporale amortizabile , precizând în acest sens, că a efectuat investiții din profit - (calculator, autoplatformă, tractor forestier, semiremorci), și ar fi beneficiat de scăderea acestora din impozitul calculat, și că astfel- obligația era nulă .

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată: petenta nefiind de acord cu debitul stabilit suplimentar , a adus următoarele argumente:

-factura fiscală emisă de o societate comercială către petentă, nu a fost luată în considerare la stabilirea T.V.A. deductibilă de către organul de control întrucât lipsea documentul primar justificativ. În acest sens, petenta a precizat că factura a fost înregistrată în jurnalul de vânzări al societății emitente;

-pentru T.V.A. suplimentar stabilit de organul de control pentru luna noiembrie 2002, aferent vânzării unui tractor - petenta menționa că prețul de vânzare a fost egal cu prețul de cumpărare, și nu inferior acestuia, și a anexat copie după registrul jurnal / noiembrie 2002.

-referitor la dreptul de deducere a T.V.A. aferentă cumpărărilor de combustibil pe luna august 2001 - menționa că la data controlului nu s-au găsit bunurile respective, însă le-a reconstituit și le-a anexat la contestația depusă.

-referitor la T.V.A. colectată suplimentar, aferentă unei facturi emise către o societate comercială și neînregistrată, arata că s-a înregistrat parțial valoarea ei, întrucât factura definitivă a fost emisă ulterior, la terminarea prestațiilor de servicii; prin urmare, nu a fost acord cu suma reprezentând T.V.A. colectată suplimentar.

3.Referitor la impozitul pe profit - față de stabilirea debitului suplimentar, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, a aratat că organele fiscale au luat în calcul și veniturile obținute din vânzarea de PFL și placaj, deși societatea a primit acest placaj în schimbul datoriilor pe care firma respectivă le avea către aceasta, iar pentru recuperarea parțială a sumelor datorate, le-a livrat la diverse societăți la același preț, fără adaos comercial.Situația a fost identică și în cazul vânzării de mijloace fixe, prețul de vânzare fiind egal cu prețul de cumpărare, iar profitul- nul.

În consecință, petenta a solicitat a se reanaliza măsurile dispuse și a se anula obligațiile suplimentare contestate.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei în raport cu prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea pentru perioada 01.09.2001 - 31.12.2001 avea obligația de a calcula și vira impozit pe veniturile microintreprinderilor :

În fapt se reține că societatea s-a înființat în anul 2001, conform certificatului de înmatriculare. În anul 2001- anul înființării, societatea a solicitat și a obținut de la A.D.R. Centru certificatul de investitor în zona defavorizată.

Cauza supusă soluționării a fost dacă contestatoarea se încadra în categoria microintreprinderilor și datora pe perioada 01.09.2001 - 31.12.2001 impozit pe venit, sau era plătitoare de impozit pe profit, în condițiile în care la intrarea în vigoare a O.G.nr. 24 / 2001 îndeplinea condițiile prevăzute de art. 1 alin. 1 din O.G. nr. 24 / 2001 privind impunerea microintreprinderilor.

În drept, sunt incidente prevederile art. 1 alin. (1) din O.G. nr. 24 / 2001 privind impunerea microintreprinderilor publicată în M.O. nr. 472 / 17.08.2001 - prin care legiuitorul a prevăzut în mod expres că :

"(1) Sunt obligate la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă persoanele juridice, denumite în continuare microintreprinderi, 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."*

Se constată că petenta- societate cu capital privat, înființată în anul 2001, avea ca obiect de activitate principal prelucrarea forestieră cod CAEN 0221, iar la intrarea în vigoare a O.G. nr. 24/ 2001- îndeplinea condițiile prevăzute de art. 1 alin. (1) din acest act normativ.

În acest sens, referitor la aplicarea unitară a prevederilor O.U.G. nr. 24 / 2001 privind impunerea microintreprinderilor, Direcția generală de politici și legislație fiscală, sub semnătura secretarului de stat- a comunicat Criculara nr. 262800 / 2002 în care la pct. 3 - referitor la sistemul de impozitare ce trebuie aplicat societăților înființate în anul 2001- se precizează că :

"Societățile înființate în cursul anului 2001 înainte de 1 septembrie și care la data de 31 august 2001 îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 1 (1) din O.G. nr. 24 / 2001 , iar la sfârșitul anului respectiv nu le mai îndeplinesc , calculează și plătesc impozit pe venit pentru anul 2001 , conform O.G. nr. 24 / 2001 , ..., urmând ca din anul 2002 să aplice prevederile Ordonanței Guvernului nr. 70 / 1994 privind impozitul pe profit, republicată."

Prin urmare, pentru perioada septembrie 2001-decembrie 2001 petenta se încadrează în dispozițiile legale imperative menționate întrucât

întrunea la data de 31 august 2001 în mod cumulativ condițiile cerute de lege, respectiv de O.G. nr. 24 / 2001 pentru a fi încadrată în categoria microintreprinderilor.

Prin contestația depusă petenta a considerat că întrucât desfășura activitate în zona defavorizată, având în acest sens Certificatul de investitor în zona defavorizată era scutită de impozit pe profit; ca atare - nu datora nici impozit pe venitul microintreprinderilor.

Față de acestea - precizăm că facilitățile prevăzute de O.G. nr. 24 / 1998 privind regimul zonelor defavorizate se referă doar la impozitul pe profit, și nu la impozitul pe venit.

La pct. 13 din Circulara nr. 262800 / 2002, alin. 2 precizează expres că “ *Impozitul calculat prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor (cu excepțiile expres prevăzute), obținute din orice sursă se calculează și de către microintreprinderile care își desfășoară activitatea în zonele libere și în zonele defavorizate deoarece Ordonanța Guvernului nr. 24 / 2001 nu prevede facilități de natura scutirii impozitului pe venit .*”

În consecință, în acea perioadă societatea era obligată la plata unui impozit de 1,5% aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă, organul de control stabilind în mod legal obligația de plată reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Deoarece în sarcina petentei s-au stabilit debite de natura impozitului pe venitul microintreprinderilor aceasta datorează și sumele reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept " *accessorium sequitur principalem* “, respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată : Direcția generală a finanțelor publice - prin biroul de soluționare a contestațiilor- este investită să se pronunțe dacă agentul economic datorează obligațiile stabilite suplimentar la T.V.A.:

În fapt, se reține că în perioada supusă verificării societatea a procedat la deducerea în mod nejustificat, a T.V.A. aferentă unor cumpărări pentru care nu deținea documente justificative: cazul sumei înregistrată de petentă în registrul de cumpărări al lunii octombrie 2001, T.V.A. dedusă de aceasta în baza facturii emise de către o societate comercială.

Prin contestația depusă petenta arată că ar fi eronată stabilirea de către organul de control ca nedeductibilă a T.V.A. înscrisă în factura emisă de acea firmă pe motiv că lipsea documentul primar justificativ, anexând la contestația depusă jurnalul de vânzări al societății furnizoare în scopul demonstrării că suma a fost colectată de către aceasta.

Analizând constatările organelor de control și faptul că petenta în susținerea contestației preciza că nu s-a acordat deducerea T.V.A. pe motiv că nu ar fi avut documentul legal, se reține că : în fapt- organele de control analizând documentele financiar-contabile ale petentei, au constatat ca respectiva factură fiscală a fost înregistrată în evidența contabilă a petentei atât în luna octombrie 2001 (în jurnalul de cumpărări la poziția 5) cât și în luna

noiembrie 2001 - (în jurnalul de cumpărări la poziția 30) , documente existente în copie la dosarul cauzei.

În drept, art. 19 lit. b) din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza :

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

Așadar, având în vedere cele de mai sus și faptul că petenta a dedus în două luni consecutive T.V.A. aferentă unei facturi fiscale- constatăm că în mod legal organele de control au stabilit că pentru T.V.A. înregistrată în luna oct. 2001 petenta nu are drept de deducere, factura respectivă având data reală 30.11.2001 și regăsindu-se și în jurnalul de cumpărări pe luna noiembrie 2001 - fiind anexată în copie xerox la dosarul cauzei.

*În cursul anului 2002 în luna octombrie cu factura fiscală fără dată, societatea a vândut un tractor U650 . Analizând actele privind achiziția tractorului organele fiscale rețin că acesta a fost cumpărat și vândut ulterior la un preț de vânzare inferior costului de achiziție de pe piața internă; astfel agenul economic avea obligația de a regulariza T.V.A. aferentă diferenței dintre costul de achiziție și prețul de vânzare.

Prin urmare, organele fiscale analizând prețul de achiziție și constatând că petenta a vândut tractorul U650 la un preț inferior, au stabilit în mod legal T.V.A. suplimentară.

Referitor la tractorul U650, la care făcea referire petenta prin contestația depusă- s-a stabilit, potrivit facturii fiscale, că acesta a fost achiziționat numai în luna noiembrie 2002; prin urmare, nu putea fi vândut în luna octombrie 2002 .

*În luna august 2001 petenta s-a aprovizionat cu combustibil și și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. fără a avea documente justificative .

Prin contestația depusă a susținut că nu a avut bonurile respective la data controlului, însă le-a reconstituit și solicita acordarea dreptului de deducere a T.V.A. În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele fiscale au precizat că documentele invocate ca fiind refăcute au fost solicitate petentei, însă aceasta nu le-a putut prezenta nici ulterior controlului.

În cauză, sunt aplicabile prevederile art. 19 lit. b din O.U.G. nr. 17 / 2000 , invocat în cuprinsul acestei decizii, coroborat cu prevederile pct. 10.6 g) și 10.12 din H.G. nr. 401 / 2000 care precizează că *“ Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea*

adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei .Documentele legale sunt:

a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831 / 1997 , pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizori din țară; (...)

Având în vedere cele de mai sus și faptul că în susținerea contestației societatea precizează că deține documentele justificative, însă nu le anexează și nici nu le-a prezentat organelor fiscale la solicitarea acestora - constatăm că în mod legal nu s-a acordat dreptul de deducere a T.V.A., aferentă cumpărărilor de combustibil în luna august 2001.

*Referitor la factura emisă de contestatoare către o societate comercială, însă pe care nu a înregistrat-o în contabilitate și pentru care organele fiscale au colectat suplimentar T.V.A. aferentă:

Prin contestația depusă petenta precizează că a evidențiat parțial contravaloarea facturii respective, întrucât factura definitivă a fost emisă ulterior, la terminarea prestărilor de servicii; deci contestă T.V.A. stabilită suplimentar la această factură.

Față de aceste susțineri- se constată că petenta nu poate prezenta nici un document prin care să dovedească înregistrarea parțială a T.V.A. .

La art. 25 pct.C lit. a) din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată- referitor la obligațiile contribuabililor privind evidența operațiunilor- se prevede că sunt obligați:

“a) să țină evidența contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor.”

Asadar, contribuabilii care realizează operațiuni impozabile au obligația să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

Aceleași prevederi se regăsesc și în Legea nr. 345 / 2002- la art. 29 pct. c lit. a), actul normativ care reglementează regimul T.V.A., în vigoare de la 1 iunie 2002. În consecință, susținerile contestatoarei se dovedesc neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, precizăm că întrucât în sarcina petentei s-a stabilit diferența de T.V.A., aceasta datorează și sumele reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului stabilit suplimentar.

Se reține că petenta nu a contestat modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere și nici nu a precizat baza legală conform căreia nu ar datora aceste sume; așadar - pentru acest capăt de cerere contestația se respinge ca neîntemeiată.

3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar :

Societatea a obținut, pentru a efectua investiții în zona defavorizată - de la A.D.R. Centru, certificatul de investitor provizoriu, urmat de certificatul de investitor definitiv, și a considerat că este scutită la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din întreaga activitate desfășurată.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 6 din O.U.G. nr. 24 / 1998 republicata privind regimul zonelor defavorizate, potrivit carora:

“1) Societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului-lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, beneficiază pentru investițiile nou-create de următoarele facilități:(...)”

c) scutirea de la plata impozitului pe profit pe durata de existență a zonei defavorizate;”

În normele de aplicare a O.U.G. nr. 24 / 1998 aprobate prin H.G. nr. 728 / 2001, la art. 9 se stipulează că :

“(2) Societățile comerciale... nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit pentru profitul rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, pentru profitul obținut din vânzarea de active corporale și necorporale, câștigurile realizate din investiții financiare, profitul obținut din desfășurarea de activități în afara zonei defavorizate, precum și pentru cel rezultat din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate, declarate potrivit legii.”

(3) Partea din profitul impozabil, aferentă fiecărei operațiuni/activități prevăzute la alineatul precedent, este cea care corespunde ponderii veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor.”

Având în vedere cele reținute mai sus se constată că petenta s-a considerat îndreptățită să beneficieze de scutirea de la plata impozitului, indiferent dacă operațiunile desfășurate de aceasta erau incluse în domeniul de interes pentru care s-a acordat certificatul de investitor în zona defavorizată.

În acest sens, precizăm că prin. Hotărârea Guvernului privind declararea zonei defavorizate, în anexa nr. 3 sunt prezentate domeniile de interes pentru realizarea de investiții în zonă, conform CAEN - iar la lit. H se precizează expres că sunt exceptate din domeniile de interes *“ comercializarea produselor care nu sunt realizate prin activități desfășurate în zona defavorizată.”*

În consecință, organele de control constatând că petenta a realizat venituri din vânzarea de active corporale, și din comerț cu produse ce nu au fost realizate în zona defavorizată - au stabilit că datorează impozit pe profit; deci au procedat legal la calculul impozitului aferent veniturilor realizate din activități în alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată, calcul făcut

potrivit prevederilor art. 9 alin. 3 anterior menționat (prin luarea în considerare a ponderii veniturilor din afara zonei defavorizate în volumul total al veniturilor).

În ceea ce privește majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului stabilit suplimentar se reține că:stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina petentei a fost reținut debitul la impozitul pe profit, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul a dobânzilor și al penalităților, aceasta datorează și sumele stabilite cu titlu de dobânzi și respectiv penalități de întârziere ca măsură accesorie conform principiului de drept " *accessorium sequitur principale*"; prin urmare- contestația- și pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele precizate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 179 și 185 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, s-a decis respingerea ca neîntemeiată, a contestației depuse- pentru sumele stabilite suplimentar la impozitul pe venitul microintreprinderilor, T.V.A. și impozitul pe profit, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente.