



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 129 din .2013

Privind :soluționarea contestației formulată de **SC SRL** cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, contestație înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. /21.05.2012.

Prin cererea înregistrată la DGFP Teleorman sub nr. /21.05.2012, **SC SRL** cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-TR /17.04.2012, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-TR /17.04.2012, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscale nr. /19.04.2012, Raportului de inspectie fiscala nr.F-TR /13.04.2012, respectiv Procesului verbal nr..... /03.04.2012, acte administrativ fiscale, intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Teleorman.

Avand in vedere faptul ca in cauza AIF Teleorman a intocmit si Sesizarea Penala nr. /12.04.2012, DGFP Teleorman prin Decizia nr. /25.06.2012, a suspendat solutionarea pe fond a contestatiei pana la rezolvarea laturii penale(mai putin in ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-TR /17.04.2012, capat de cerere respins ca lipsit de interes).

Ulterior acestora, prin Cererea înregistrată la DGFP Teleorman sub nr. /11.06.2013, petenta a solicitat reluarea procedurii administrative de solutionare pe fond a contestatiei nr. /21.05.2012, motivand solicitarea prin anexarea Rezolutiei nr. 211/ II /2/2012.

Avandu-se in vedere faptul ca prin cererea nr. /11.06.2013, totodata petenta solicita ridicarea oricaror masuri asiguratorii, sechestre, popriri, mentionand faptul ca Judecatoria si Tribunalul Alexandria, a constatat nelegalitatea si netemeinicia masurilor de instituire sechestru, sechestru asigurator, respectiv a altor masuri de indisponibilizare a patrimoniului societatii, pentru aceste solicitari cu Adresele nr. /13.06.2013, nr. /17.06.2013 si respectiv nr. /20.06.2013, a fost sesizata AFP pentru Contribuabilii Mijlocii, organ competent sa formuleze raspuns la aceste cereri ale contribuabilului.

In vederea verificarii indeplinirii(ori nu) a conditiilor legale de reluare a solutionarii pe fond a contestatiei formulata de **SC SRL** , prin Adresa nr. /13.06.2013, Biroul Solutionare Contestatii a solicitat Biroului Juridic Teleorman sa-i comunice daca la aceasta data sunt intrunite conditiile de reluare a procedurii administrative de solutionare pe fond a cauzei, respectiv daca la aceasta data motivul

de incetare a suspendarii solutionarii contestatiei, depusa in cauza, a ramas definitiv/definitiv si irevocabil.

Urmare acestor demersuri, cu Adresa nr./14.06.2013, Biroul Juridic Teleorman a comunicat organelor de solutionare faptul ca la aceasta data nu mai exista motive de suspendare a solutionarii contestatiei, fiind indeplinite conditiile de reluare a procedurii administrative de solutionare pe fond a cauzei.

Aceeeasi solicitare a fost adresata si AIF Teleorman, in virtutea prevederilor pct. 10.2 din OPANAF nr./2011, solicitandu-se (dupa caz), intocmirea unui referat motivat care sa aiba in vedere si rezolutia parchetului, respectiv raportul de expertiza judiciara contabila si suplimentul acestuia.

Neprimindu-se raspuns in termenul specificat in corespondenta, asupra acestor solicitari s-a revenit la AIF Teleorman cu Adresa nr./27.06.2013.

In cauza, AIF Teleorman a intocmit Adresa nr./27.06.2013, raspunzand solicitarilor doar in ceea ce priveste implinirea conditiilor procedurale de reluare a solutionarii administrative a contestatiei.

In conditiile prezentate, odata cu reintregirea documentelor care formeaza dosarul cauzei(la data de 27.06.2013), DGFP Teleorman, a reluat procedura de solutionare pe cale administrativa a contestatie nr./21.05.2012, formulata de SC SRL, fiind intocmita in termen legal prezenta decizie, care vizeaza fondul cauzei, termenul de solutionare fiind prelungit functie de corespondenta purtata de organele de solutionare, pentru strangerea informatiilor necesare in luarea deciziei [potrivit art. 70 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare].

Prin Adresa nr./28.06.2013, a fost informata petitionara cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei.

Deoarece intarzia raspunsul AIF Teleorman, privind intocmirea referatului cu propunerile de solutionare, cu Adresa nr./08.07.2013, s-a revenit la aceste solicitari.

Urmare acestui demers, reprezentantii AIF Teleorman au raspuns prin Adresa nr. 17.250/17.07.2013, careia i-au anexat Referatul nr. 4166/16.07.2013.

Temeiul legal in baza caruia a fost reluata procedura de solutionare a contestatiei este regasit in prevederile art. 214 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv OPANAF nr./2011(norma procedurala in vigoare la data depunerii contestatiei).

Obiectul contestației este format de suma în quantum total de lei reprezentand:

- lei -impozit pe profit;
- lei- dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit
- lei-penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- lei-TVA suplimentar de plata;
- lei- dobanzi/majorari aferente TVA;
- lei-penalitati de intarziere aferente TVA.

suma reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar, individualizata prin Decizia de impunere nr. F-TR/17.04.2012, respectiv

- lei, suma individualizata prin Dispozitia de masuri nr./19.04.2012(prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2011).

Deopotriva petenta contesta si Procesul verbal nr./03.04.2012, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012, prin cererea de reluare procedura administrativa, petenta indreptandu-se si impotriva masurilor adoptate de

AFP Contribuabilii Mijlocii, organ care a instituit masuri asiguratorii in sarcina contribuabilului.

Contestația a fost formulată în termenul reglementat de dispozițiile art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât și celelalte condiții procedurale reglementate de OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost îndeplinite, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să se pronunțe asupra cauzei.

I. SC SRL cu sediul social în municipiul, județul Teleorman, a formulat contestație împotriva actelor în detaliu prezentate în preambulul prezentei decizii de soluționare, acte pe care le considera netemeinice și nelegale, având în vedere următoarele sustineri:

Obiectul contestației îl constituie:

-baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit, în suma de lei, respectiv impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, în suma de lei și obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit menționat, în suma totală de lei, din care: dobânzi/majorări de întârziere în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei;

-baza de impozitare stabilită suplimentar pentru TVA, în suma de lei, respectiv TVA stabilit suplimentar de plată, în suma de lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA de plată menționat, în suma totală de lei din care: dobânzi/majorări de întârziere în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei;

-măsura dispusă prin Dispoziția nr./19.04.2012: " Contribuabilul va înregistra în evidența fiscală diminuarea pierderii aferente anului 2011, în suma de lei, stabilite conform raportului de inspecție fiscală ".

În sensul celor prezentate, susține că prin Adresa nr. 2263 din 20.04.2012, primită în data de 24.04.2012, DGFP Teleorman - Activitatea de Inspecție Fiscală i-a transmis câte un exemplar din:

1. Decizia de impunere nr. F-TR/17.04.2012;
2. Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-TR/17.04.2012;
3. Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscale nr./19.04.2012;
4. Raportul de inspecție fiscală nr.F-TR/13.04.2012;
5. Procesul Verbal nr...../03.04.2012, acte administrative fiscale, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Teleorman, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la dânsa.

Prin Decizia de impunere nr. F- TR/17.04.2012, emisă în baza constatarilor cuprinse în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TR/13.04.2012, anexa a acesteia, a fost modificată baza impozabilă a impozitului pe profit și a T.V.A., stabilindu-se obligații de plată suplimentare către bugetul statului, în cuantum de lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscale nr./19.04.2012, emisă în baza constatarilor cuprinse în Raportul de Inspecție Fiscală nr. FTR/13.04.2012, s-a dispus înregistrarea în evidența fiscală a societății a diminuării pierderii aferente anului 2011, în suma de lei.

Urmare analizei conținutului deciziei de impunere, dispoziției de măsuri și a raportului de inspecție fiscală (ce fac obiectul prezentei), considera că aceste acte administrative fiscale sunt netemeinice și nelegale și că atare, nu își însușește

constatarile, diferentele si masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA-ul de plata, din motivele de fapt si de drept ce vor fi prezentate in continuare.

I. Motivele de fapt si de drept pentru care contestam sumele privind baza impozabila stabilita suplimentar pentru impozitul pe profit respectiv, impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata si obligatiile fiscale accesorii aferente acestuia (dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere), sunt urmatoarele:

A. Referitor la obligatia fiscala principala

Conform constatarilor inscrise la pag. 4-9 din raportul de inspectie fiscala, organele fiscale au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma totala de lei, ceea ce a dus la stabilirea unui impozit pe profit de plata suplimentar in suma de lei, astfel:

- Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, s-a majorat baza de impozitare cu suma de 598.359 lei si s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei;

- Pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008 s-a majorat baza de impozitare cu suma de lei si s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei;

- Pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 s-a majorat baza de impozitare cu suma de 509.646 lei si s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei;

- Pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 s-a majorat baza de impozitare cu suma de lei si s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei;

- Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 s-a majorat baza de impozitare cu suma de lei si s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

Tot conform constatarilor inscrise la pag. 4-9 din raportul de inspectie fiscala, motivele de fapt si de drept care au determinat organele de inspectie fiscala sa procedeze la calcularea sumelor suplimentare mentionate, au fost :

Motivele de fapt:

In perioada 01.01.2007-31.12.2007, societatea nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 4.064.940 minute la care s-a aplicat tariful de 0,1472 lei/minut (fara TVA).

In perioada 01.01.2008-31.12.2008, societatea nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 4.723.056 minute la care s-a aplicat tariful de 0,1844 lei/minut (fara TVA);

In perioada 01.01.2009-31.12.2009, societatea nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 2.....7.101 minute la care s-a aplicat tariful de 0,2..... lei/minut (fara TVA).

In perioada 01.01.2010-31.12.2010, societatea nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 2.695.132 minute la care s-a aplicat tariful de 0,2664 lei/minut (fara TVA).

In perioada 01.01.2011-31.12.2011, societatea nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 2.333.040 minute la care s-a aplicat tariful de 0,1722 lei/minut (fara TVA). De asemenea, organele fiscale considera ca societatea a inregistrat in anul 2011 in evidenta contabila, cheltuieli in suma de lei care nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile si pe care aceasta nu le poate justifica, motiv pentru care le incadreaza in categoria de cheltuieli nedeductibile.

Motivele de drept:

1. Pentru perioada 2007-2010

- Prevederile art.11 alin.(1) si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, legea contabilitatii, republicata.

2. Pentru anul 2011

- Prevederile art.11 alin.(1) si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, legea contabilitatii, republicata;

- Prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din punctul sau de vedere, considera ca motivele de fapt invocate de organele de inspectie fiscala nu pot constitui motive de fapt pentru majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit iar temeiurile de drept invocate nu pot constitui temeiuri de drept pentru sustinerea motivelor de fapt invocate pentru majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit, din mai multe considerente ce vor fi expuse in continuare:

1. Pentru perioada 2007-2010, decizia de majorare a bazei impozabile a impozitului pe profit s-a intemeiat exclusiv pe o analiza fara niciun temei legal si chiar aberanta(sustine petenta);

Astfel, analiza veniturilor inregistrate in evidenta contabila a societatii in cont 704(transformate in minute de catre organele fiscale) comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv lucrat de toti salariatii societatii, conform statelor de plata a salariilor.

Prin aplicarea acestei metode, s-a ajuns la *situatia absurda si abuziva* ca veniturile societatii sa fie considerate venituri din volumul de munca cuantificat in minute prestate de persoanele angajate, minute susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii.

De asemenea, metoda aplicata de organele fiscale *nu are nici o justificare comerciala sau fiscala*, nu este prevazuta de nici o dispozitie legala si reprezinta o analiza bruta, primitiva, efectuata dupa bunul plac de catre organele fiscale care au interpretat discretionar raporturile juridice rezultate din contractele de munca, raporturile comerciale si obligatiile fiscale.

Cu privire la elementele care au determinat organele fiscale sa reconsidere baza impozabila petenta precizeaza:

In capitolul IV. Pct 1 din Raport ... se precizeaza "dosarul preturilor de transfer nu a fost solicitat".

De asemenea, la pct 2 nu se indica nici o relatie de afiliere.

Cu toate acestea, capitolul V din Raport ofera o explicatie detaliata a "motivului" care a dus la reconsiderarea bazei impozabile.

Din redactarea haotica(asa cum sustine petenta) a Raportului fiscal nu poate decit sa intuiasca intentia organelor fiscale de a reconsidera Baza fiscala in functie de argumentul cuprins in Raportul de inspectie fiscal de la Capitolul V pagina 27 pct 3 alin ultim.

Astfel, contestatoarea sustine ca prin adresa nr.1873/29.03.2011 inspectorii fiscali au solicitat intocmirea dosarului preturilor de transfer pentru clientul afiliat, SC SA, corespunzatoare perioadei 01.01.2008-31.12.2010.

Dosarul preturilor de transfer a fost prezentat si inregistrat cu nr.5745/29.10.2011.

Petenta invedereaza ca activitatea sa comerciala consta in prestarii servicii - lucrari de confectii efectuate in sistem lohn.

În acest domeniu, costul manoperei este mic, deoarece toate materiile prime, tehnologia, etc. sunt puse la dispoziție de către client, iar concurența în acest domeniu este foarte mare.

Din materialul prezentat, *asa cum rețin chiar și inspectorii fiscali din cauza*, rezultă că "societatea a aplicat o cota de profit de 48% *cota impresionantă* în raport de condițiile de piață din acest domeniu.

Cu toate acestea, inspectorii fiscali apreciază ca :

- "Dosarul nu justifică cuantumul preturilor de transfer,
- Dosarul este incomplet,
- Nu au fost argumentate criteriile de selecție a metodei de calcul a preturilor de transfer,
- Justificarea metodei cost plus este incompletă,
- Articolele selectate nu reflectă aplicarea unei cote de adaos practicate".

În consecință, inspectorii fiscali au procedat la "reconsiderarea veniturilor și recalcularea acestora conform celor prezentate anterior.

Cu privire la Dosarul preturilor de transfer prezentat de S.C. SRL" și înregistrat cu nr. 5745/29.10.2011 la DGFP Teleorman, apreciază că acesta respectă integral dispozițiile Anexa 1 din Ordinul Pres. ANAF nr. 222/2008 respectiv:

A. Informații despre grup:

1. structura organizatorică a grupului, legală și operațională, inclusiv participările, istoricul și datele financiare referitoare la acesta, capitolul 1 dosar pagină 1-6;
2. descrierea generală a activității grupului, strategia de afaceri, capitolul II pag 6-8 dosar;
3. descrierea și implementarea aplicării metodologiei preturilor de transfer în cadrul grupului, cap. III. Pag 8-14;
4. prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate, din Uniunea Europeană: secțiunea B capitol I.
 - a) modul de tranzacționare; de precizat pagina și capitolul ptr. Fiecare secțiune în parte;
 - b) modul de facturare;
 - c) contravaloarea tranzacțiilor;
5. descrierea generală a funcțiilor și riscurilor asumate de persoanele afiliate, inclusiv schimbările intervenite în acest sens față de anul precedent;
6. prezentarea detinatorilor de active necorporale, din cadrul grupului (patent, nume, know-how etc.);

B. Informații despre contribuabil:

1. prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate:
 - a) modul de tranzacționare;
 - b) modul de facturare;
 - c) contravaloarea tranzacțiilor;
2. prezentarea analizei comparative:
 - a) caracteristicile bunurilor sau serviciilor;
 - b) analiză funcțională a (funcțiilor, riscuri, mijloace fixe utilizate etc.);
 - c) termenii contractuali;
 - d) circumstanțele economice;
 - e) strategii de afaceri specifice;
 - f) informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne;
3. prezentarea persoanelor afiliate și a sediilor permanente ale acestora implicate în aceste tranzacții sau înțelegeri;

4. descrierea metodei de calcul al preturilor de transfer si argumentarea criteriilor de selectie a acesteia

5. descrierea altor conditii considerate ca fiind relevante pentru contribuabil.

Din Dosarul preturilor de transfer prezentat de S.C. SRL, rezulta urmatoarele:

SC SRL functioneaza ca o societate independenta, de sine statatoare, fara implicarea vreunei alte societati comerciale, implicit a SC SA, in nici un domeniu, cu atat mai putin in stabilirea preturilor.

-Mai mult decat atat se specifica faptul ca societatea nu a acceptat sau implementat nici macar proceduri interne de control a calitatii produselor executate pentru S.C. SA ca si beneficiar al serviciilor de lohn.

Pentru determinarea pretului facturat catre SC SA s-a aplicat metoda "cost plus".

Din analiza efectuata si demonstrata, rezulta, fara echivoc faptul ca tranzactiile efectuate cu SC SA reprezinta preturi de piata si sunt chiar mai mari decat celelalte preturi ale manoperei inregistrate cu ceilalti clienti ai societatii.

Invedereaza ca societatea are un numar limitat de clienti, iar in cadrul analizei au fost folosite informatii cu privire la toti clientii societatii(..... LTD, SRL, INTERNATIONAL SRL).

Din acest motiv, apreciaza ca respingerea, refuzul sau neluarea in considerare a Dosarului preturilor de transfer, sau considerarea acestuia ca incomplet este abuziva si neconforma situatiei de fapt.

Apreciaza ca abuzive si ilegale actele administrativ fiscale contestate deoarece:

A).Inspectorii fiscali au efectuat aplicarea art. 11 C.fiscal si Ordinul Presedintelui ANAF in mod nejustificat.

B) Preturile de transfer nu fac obiectul unei stiinte exacte si, in consecinta, determinarea acestora este o problema subiectiva, ce a generat interpretari abuzive din partea autoritatilor fiscale.

C)Preturile practicate cu SC SA sunt "preturi de piata"

Cunoaste ca pretul de piata, art.7, pct 26 C Fiscal: reprezinta suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, in conditii de concurenta loiala.

Din dosarul preturilor de transfer, din analiza pertinenta a clientilor sai, precum si din raportarea la pretul obtinut de alte societatii pentru manopera in sistem lohn, se poate observa cu usurinta si fara echivoc ca pretul manoperei-lohn platit societatii petitionare de catre SC SA, este mai mare.

In aceste conditii, apreciaza ca sunt incidente dispozitiile pct. 26 din Hotararea Guvernului nr. 1861/2006, conform carora "Nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera,".

Organele fiscale nu au luat in considerare faptul ca ponderea clientului SC SA in cifra de afaceri reprezinta pentru anul:

- 2008 - 59,35%

- 2009 - 57,02 %

- 2010 - 43,87%

- 2011 - 32,81 %.

Asfel, in aceasta situatie, organele fiscale trebuiau sa efectueze o recalculare a bazei de impozitare doar cu privire la acest client. Extinderea recalcularii bazei de

impozitare la activitatea (toti clientii) societatii este, din acest punct de vedere , nelegala.

D) Petenta sustine, citam: Nu suntem in situatia de "persoane afiliate". (situatie retinuta si de Inspectorii fiscali in cap IV. Pct. 2 din Raport.)

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) C.Fiscal si ale Hotararii Guvernului nr.1861/2006, date in aplicarea acestuia, metodele de retratare, din punct de vedere fiscal, se refera la tranzactiile derulate intre persoane afiliate.

In contextul analizei, mentioneaza ca termenul de "persoane afiliate" este definit la art. 7 alin. (1) pct. 21 C.fisc.; *per a contrario*, rezulta ca persoanele care nu sunt definite ca atare de Codul fiscal ca fiind afiliate nu se supun retratarii tranzactiilor conform metodelor stabilite de Hotararea Guvernului nr 1840/2004 si nici obligatiilor reglementate de art. 42 si art. 79 alin. (2) C.proc.fisc. (rap Ordinul presedintelui ANAF nr. 222/2008).

In acest sens, asociatul si administratorul SC SRL, D-I este si Directorul General al societatii considerate afiliate, SC SA.

Avand in vedere ca prin functia sa, Director general-functie de executie si nu de DISPOZITIE, nu se poate interpreta ca sunt incidente conditiile legale prev de art 7 din C.fiscal pentru a se considera ca SC SA este societate afiliata.

In acest sens, este evident ca formularea "controleaza in mod efectiv persoana juridica" folosita in actul normativ face trimitere la acte de dispozitie si in nici un caz la acte de executie.

Actul de dispozitie in cadrul unei societatii comerciale revine, in mod exclusiv, Adunarii generale a asociatilor sau actionarilor-dupa caz, si in nici o situatie Directorului societatii: personal de executie.

E). Inspectorii fiscali au efectuat raportul de inspectie fiscala pentru o perioada exedentara dosarului preturilor de transfer.

Astfel, organele fiscale au solicitat dosarul pretului de transfer pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, dar au aplicat metoda cost plus pentru perioada exedentara dosarului preturilor de transfer, respectiv ptr. perioada 01.01.2007-31.12.2007 precum si pentru 01.01.2011-31.12.2011.

F). Inspectorii fiscali au aplicat in mod gresit principiile fiscalitatii in sensul ca:

- nu au facut aplicarea principiului pietei libere, respectiv nu au efectuat o comparatie a pretului manoperei in sistem lohn practicat pe piata libera.

- nu au facut aplicarea principiului valorii de piata- "the arm's length principle", respectiv nu au stabilit corect si obiectiv valoarea manoperei in sistem lohn pe piata libera.

- neutralitatea masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori astfel, situatii similare au fost tratate diferit de catre organele fiscale,

- din raprtul de inspectie fiscala rezulta incertitudinea impunerii si anume faptul ca inspectorii fiscali au stabilit in mod arbitrar sumele de plata.

- lipsa eficientei impunerii.

Astfel, in urma deciziei de impunere, SC SRL se afla in situatia de a se declara *in incapacitate de plata*. De asemenea suma imensa rezultata in urma controlului fiscal, prin efectele retroactive (din anul 2007) defavorabile va genera din partea asociatilor-investitori *decizii investitionale majore constind in inchiderea societatii*. In consecinta, cei peste 300 de angajati ai societatii isi vor pierde locul de

munca, precum si implicatii de ordin financiar- fiscal negative pentru localitatea Turnu - Magurele.

- nu au efectuat o analiza functionala a situatiei de fapt privind:

- a) importanta economica a functiilor indeplinite de fiecare persoana afiliata in tranzactiile respective;

- b) impartirea riscurilor si a responsabilitatilor intre persoanele afiliate implicate in tranzactie,;

- c) volumul, tipul si natura activelor angajate sau care vor fi angajate de entitatile afiliate implicate in tranzactie,

G). Situatia preturilor de transfer stabilita de organele inspectiei fiscale, nu respecta dispozitiile legale, respectiv:

Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde ca si capitol distinct "Estimarea preturilor de transfer". Conf art. 1 din Anexa 3 OPANAF 222/2008, organele fiscale aveau obligatia de a efectua o estimare a preturilor de transfer conform art 3 din Anexa 3 din OPANAF 222/2008 respectiv:

- identificarea a 3 exemple de tranzactii similare cu cele care urmeaza a face obiectul estimarii;

- in situatia prezentarii incomplete a dosarului preturilor de transfer, trebuiau identificate datele generale ale tranzactiilor care urmeaza a face obiectul estimarii, (toate aceste elemente s-au aflat la dispozitia organului fiscal inca de la inceperea controlului de fond)

- pentru stabilirea valorii estimate a tranzactiei trebuia utilizata valoarea medie aritmetica a cuantumurilor tranzactiilor similare.

Scopul acestei dispozitii legale este de a asigura obiectivitatea si transparenta activitatii organului de control fiscal.

In acest sens, organul fiscal era obligat sa adreseze societatii doua solicitari consecutive privind situatia incompleta rezultata din dosarul preturilor de transfer.

In speta de fata, sustine petenta, organul fiscal nu face nici macar o precizare privind "nemultumirile" fata de datele prezentate in dosarul de transfer. "Nemultumirile" sunt prezentate doar in Raportul de inspectie-documentul final.

Practic, analiza organelor fiscale s-a rezumat la analiza cu rea credinta a concluziilor din dosarul de transferuri de preturi, dar fara a efectua la rindul lor o analiza independenta legala a situatiei de fapt cu incidenta fiscala.

H). metoda de calcul aplicata de organele fiscale prin raportul de inspectie fiscala este incerta, neconforma starii de fapt, si este folosita in mod eronat.

Astfel, organele fiscale nu analizeaza o comparatie a preturilor contractate de societate, si face o analiza a costului volumului de munca inversind si reinterpreteaza raporturile juridice rezultate din raportul de munca, raporturile comerciale si obligatiile fiscale.

Astfel, prin aplicarea acestei metode s-a ajuns la situatia aberanta ca veniturile societatii comerciale sa fie considerate "venituri din volumul de munca prestata de persoanele angajate".

De asemenea, *calculul brut* efectuat de organele fiscale prin raportul dintre "numarul de minute lucrate" si veniturile aferente volumului de munca este absurd si abuziv.

Astfel: societatea prezinta contracte de munca incheiate pe perioada nedeterminata.

Aceste rapoarte de munca se afla sub incidenta Codului Muncii. Astfel, in anumite perioade cum ar fi: *concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, LIPSA COMENZI, starea sanatatii, disponibilitate fizica etc, personalul angajat sa nu poata lucra efectiv-la minut.*

Mai mult decit atit, chiar daca conform contractului de munca, persoana angajata trebuie sa lucreze 8 ore, *nu putem cuantifica acest interval de timp in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii.*

Evident, o asemenea situatie nu se poate realiza nici macar in sclavagism.

Pe de alta parte, rapoartele comerciale incheiate cu clientii sai, cum sustine ca a demonstrat din situatia comenzilor, prevad un pret pe produs/bucata.

Acest produs, in functie de dificultatea sa, este realizat intr-un interval de timp. *Veniturile societatii au la baza o valoare facturata intotdeauna in functie de numarul de bucati livrate si de pretul pe produs/bucata, pret stabilit conform raporturilor contractuale si nu in functie de numarul total de minute lucrate de salariati.*

Din acest motiv s-a ajuns la situatia inregistrarii unui venit impozabil foarte mare, in conditiile in care *situatia contractelor este certa, situatia incasarilor este certa*, toate aceste elemente fiind inregistrate corect si legal in contabilitatea societatii. Astfel, contestatoarea mentioneaza ca metoda aplicata de organele fiscale nu are nici o justificare comerciala sau fiscala, nu este prevazuta de nici o dispozitie legala.

Mai mult decit atit, calculul efectuat este eronat, *chiar si cu aplicarea acestei metode.*

Astfel, organele fiscale au facut un calcul aritmetic primitiv prin *inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractual de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora.*

Dar in aceasta situatie, doar o parte din angajati se ocupa de confectii in mod efectiv. Astfel o parte din angajati reprezinta personal TESA, alti angajati de ocupa de croiala, altii de programare plotter si imprimare, etc.

In aceasta situatie, fara identificarea exacta a personalului care lucreaza la realizarea produsului finit, nu se poate considera ca orice angajat, indiferent de calitate, IN ORICE MINUT din cele 8 ore de munca, reuseste sa produca un VENIT IMPOZABIL.

I) Organele fiscale nu au identificat metoda optima corespunzatoare activitatii prestate de societate privind preturile de transfer astfel cum rezulta din Liniile Directoare emise de OCDE.

J) Organele fiscale nu au facut aplicarea dispozitiilor legale privind mijloacele de administrare si apreciere a probelor prevazute in Capitolul III din Codul de procedura fiscal.

2. Pentru anul 2011, decizia de majorare a bazei impozabile a impozitului pe profit s-a intemeiat pe majorarea veniturilor, dupa modelul mai sus mentionat dar si pe incadrarea in categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor in suma de lei, suma stabilita de catre organele fiscale tot intr-un mod lipsit de profesionalism, corectitudine, buna credinta, obiectivitate si responsabilitate,

Organele fiscal nu prezinta care sunt prevederile legale pe care se intemeiaza, rationamentul aplicat nu are niciun temei legal: nu este destinata obtinerii de venituri si deci este cheltuiala nedeductibila, orice suma ce depaseste costul de productie rezultat din calculatiile intocmite de societate.

3. In conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1181/2007, privind Raportul de inspectie fiscala, pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale si pentru care se constata aspecte care modifica baza de impunere, organele fiscale trebuie sa mentioneze in raportul de inspectie fiscala, printre altele, si consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de Impunere.

In virtutea acestei prevederi legale, conform constatarilor inscrise la pag. 4-9 din raportul de inspectie fiscala, organele fiscale precizeaza, insa eronat si fara argumente, pentru fiecare an din perioada 2007-2011: " Astfel au fost incalcate prevederile art. 11 alin.(1) si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, legea contabilitatii, republicata, rezultand un profit impozabil in suma de... lei, caruia ii corespunde un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma total a de ... " iar pentru anul 2011 se mai precizeaza si ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

Avand in vedere continutul acestor prevederi legale si trimiterea facuta de organele fiscale nu constata nici o dispozitie cu caracter imperativ pe care societatea nu a respectat -o.

Inteleg sa prezinte mai jos textul de lege care demonstreaza, inca o data, ca sumele suplimentare referitoare la impozitul pe profit stabilite de catre organele fiscale a fost facuta in afara cadrului legal:

Art. 11. Lg. 571/2003- „(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Art. 19. Lg. 571/2003 - „(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Art. 11. Lg. 82/1991" - Detinerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor si datoriilor, precum si efectuarea de operatiuni economico - financiare, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise."

Art. 21. Lg. 571/2003,- (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

Avand in vedere " asa zisele argumente " ale organelor fiscale si pentru motivele de drept si de fapt prezentate de catre dansii, considera ca au fost lezata 'in drepturile sale, majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma totala de lei si stabilirea unui impozit pe profit de plata suplimentar in suma de lei, fiind facute total in afara cadrului legal, organele fiscale actionand fara obiectivitate, corectitudine, realism si impartialitate si abuzand de functiile pe care le detin.

B. Referitor la obligatiile fiscale accesorii

In baza constatarilor inscrise la pag. 9 din raportul de inspectie fiscala si in conformitate cu calculele cuprinse in anexa nr.6 la acesta, pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.119 alin (1), art.120 alin.(1), art.120 alin. (7) si art.120 alin.(1)-(2), organele de inspectie au procedat la calcularea de obligatii fiscale accesorii in suma totala de lei, din care:

- dobanzi/majorari de intarziere = lei;
- penalitati de intarziere = lei.

Avand in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" iar dansa a contestat impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de lei, implicit contesta si obligatiile fiscale accesorii in suma totala de lei.

II. Motivele de fapt si de drept pentru care contesta sumele privind baza impozabila stabilita suplimentar pentru TVA, respectiv TVA de plata stabilita suplimentar si obligatiile fiscale accesorii aferente acesteia (dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere), sunt urmatoarele:

A. Referitor la obligatia fiscala principala

Conform constatarilor inscrise la pag. 15-20 din raportul de inspectie fiscala, organele fiscale au procedat la majorarea bazei impozabile a TVA pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011, cu suma totala de lei, ceea ce a dus la stabilirea TVA de plata suplimentara in suma de lei, motivele de fapt si de drept care au determinat organele de inspectie fiscala sa procedeze la calcularea sumelor suplimentare mentionate, fiind :

Motivele de fapt:

1. In baza constatarilor referitoare la majorarea impozitului pe profit din perioada 01.01.2011-31.12.2011, si anume ca societatea nu a facturat si nu a inregistrat veniturile in suma totala de lei, venituri aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 2.333.040 minute la care s-a aplicat tariful de 0,1722 lei/minut (fara TV A), si tinand cont de ponderea de 15,84 % cat reprezinta livrarile la intern din total livrari efectuate de societate in anul 2011, organele fiscale au majorat baza impozabila a TV A cu 63.637 lei (..... * 15,84 %), rezultand majorarea TV A colectata cu suma de 15.273 lei (63.637 lei * 24 %).

2. Tot in baza constatarilor referitoare la majorarea impozitului pe profit din perioada 01.01.2011-31.12.2011, si anume ca societatea a inregistrat in anul 2011 in evidenta contabila cheltuieli in suma de lei care nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile si ca urmare au fost considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile si unnand acelasi rationament mentionat la calculul impozitului pe profit, organele fiscale au procedat la determinarea TVA deductibila la care societate are dreptul, pe baza situatiilor cost de productie si avand in vedere TVA deductibila inregistrata in evidenta contabila la data de 31.12.2011, motiv pentru acestea au diminuat dreptul de deducere al TVA cu suma de lei.

3. In luna aprilie 2011, societatea inregistreaza in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si in decontul de TVA , factura seria ROH nr.260/15.04.2011, emisa de INTERNATIONAL SRL, in suma de lei, din care TVA in suma de lei, reprezentand c/v transport intracomunitar, beneficiarul acestui transport fiind SC SA cu sediul in Grecia. Interpretand aceasta situatie in functie de clauzele prevazute in contractul de prestari servicii nr. 10...../29.06.2007 incheiat intre SC SRL in calitate de prestator si SC SA in calitate de beneficiar", conform carora, la cap. VII se prevede ca " transportul produselor se va face prin transportatorul numit de beneficiar, pe cheltuiala acestuia", organele fiscale au diminuat dreptul de deducere al TVA cu suma de lei.

4. In luna mai 2011, societatea inregistreaza in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si in decontul de TVA , factura nr. 20003134/27.05.2011 , emisa de SC SRL, in suma de lei, din care TVA in suma de lei, reprezentand c/v avans

pentru achizitionarea unui autoturism. Deoarece acest avans a fost pentru achizitionarea unui vehicul rutier destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, avand o greutate maxima autorizata care nu depaseste 3500 kg si nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, in baza prevederilor codului fiscal, organele fiscale au diminuat dreptul de deducere al TVA cu suma de lei.

5. In luna august 2011, societatea inregistreaza in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si in decontul de TVA, fact. nr. 20003180/12.08.2011 si factura nr. 20003181/17.08.2011, emise de SC SRL, in suma totala de lei, din care TVA in suma de lei, reprezentand c/v autoturism mentionat la pct. 4, si ca atare, din aceleasi considerente, organele fiscale au diminuat dreptul de deducere al TVA cu suma de lei.

Motivele de drept:

- Prevederile art. 129 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora " Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128."

-Prevederile art. 134 alin (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

Prevederile art. 137 alin (1) lit.a din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora " Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele dect cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni ."

Prevederile art. alin (2) lit.a din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile."

Prevederile art.¹ alin (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile (..)"

Prevederile art. alin (1) lit.a din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5).

Prevederile art. 150 alin (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "Persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari

de servicii, cu exceptia cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) si art. 160."

Din punctul sau de vedere, considera ca motivele de fapt invocate de organele de inspectie fiscala nu pot constitui motive de fapt pentru majorarea bazei de impozitare a TVA de plata iar temeiurile de drept invocate nu pot constitui temeiuri de drept pentru sustinerea motivelor de fapt invocate pentru majorarea bazei de impozitare a TVA de plata, deoarece:

1. Argumentele prezentate si sustinute de dansa in cuprinsul paragrafului referitor la baza impozabila a impozitului pe profit stabilita suplimentar si respectiv a impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011, sunt valabile si in cazul TVA.

2. Organele fiscale au facut o interpretare eronata a: dispozitiilor rezultate din contractul de prestari servicii,

- norme INCOTERMS 1990 clauza comerciala EX WORKS ;

Astfel, INCOTERMS reprezinta un ansamblu de reguli internationale, elaborate de Camera de Comert Internationala din Paris in anul 1936, pentru interpretarea contractelor:

-EXW = EX WORKS (EX FACTORY, EX MILL, EX WAREHOUSE, este clauza prin care Vanzatorul pune la dispozitia Cumparatorului bunurile la data si locul stipulat in contract. Vanzatorul indeplineste obligatia de livrare punand marfa la dispozitiacumparatorului la sediul sau (uzina, depozit etc).

In aceasta situatie, deoarece contractul cu clientul SC SA prevede clauza EX- WORKS, respectiv are obligatia de transport a marfii pina la beneficiar', respectiv in Grecia, evident ca a facturat si aceasta operatiune comerciala. In cadrul facturarii a evidentiata si TVA care conform normelor fiscale este deductibil-fiind parte a contractului de prestari servicii.

In acest sens, factura seria ROH nr.260/15.04.2011, reprezentand c/v transport intracomunitar, emisa de INTERNATIONAL SRL, in suma totala de lei echivalentul a 3.100 Euro, din care TVA in suma de lei, a fost acceptata la plata si inregistrata in evidentele financiar-contabile si fiscale ale societatii petitionare datorita faptului ca si societatea , pe baza relatiilor comerciale de colaborare, a facturat in data de 04.04.2011 catre SC SA transport marfuri in suma de 3.100 Euro, conform invoice 31/04.04.2011. Din acest motiv, considera ca decizia organelor fiscale de diminuare a dreptului de deducere al TVA cu suma de lei, este nejustificata.

3. In fapt in anul 2011 societatea a achizitionat doua autoturisme in vederea efectuarii transportului asociatului si administratorului societatii, pe ruta Salonic-Grecia Romania, precum si pentru transportul administratorului societatii Kefalidis Iannis la locul desfasurarii activitatii sau in interesul societatii -pentru activitatea curenta.

Astfel, in ceea ce priveste diminuarea dreptului de deducere al TVA cu suma totala de 54.580 lei (..... lei + lei) ca urmare achizitiei autoturismului mentionat anterior, considera ca organele fiscale au luat aceasta decizie in mod nejustificat deoarece, acest autoturism asigura exclusiv transportul unei parti din personalul societatii, la si de la locul de desfasurare a activitatii si in aceasta situatie, sunt aplicabile dispozitiile art.^1 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003, pe cale de exceptie de la regula impusa de art. alin (1), pentru:

" a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agentii de vanzari si de agenti de recrutare a fortei de munca".

B. Referitor la obligatiile fiscale accesorii

În baza constatarilor înscrise la pag. 20-21 din raportul de inspecție fiscală și în conformitate cu calculele cuprinse în anexa nr.6 la acesta, pentru neplata la termenul legal a TVA de plată stabilită suplimentar, în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin (1), art.120 alin.(1) art.120 alin. (7) și art.120^alin(1)-(2), organele de inspecție au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei, din care:

- dobânzi/majorări de întârziere = lei;
- penalități de întârziere = lei.

Având în vedere faptul că accesoriile urmează principalul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" iar SC a contestat TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de lei, implicit contestă și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de lei.

III. Motivele de fapt și de drept pentru care contestă măsura dispusă prin Dispoziția nr./19.04.2012: " Contribuabilul va înregistra în evidența fiscală diminuarea pierderii aferente anului 2011 în sumă de lei, stabilite conform raportului de inspecție fiscală ".

Conform constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, motivele de fapt și de drept care au determinat organele de inspecție fiscală să dispună măsura diminuării pierderii aferente anului 2011 în sumă de lei, au fost :

Motivele de fapt:

Organele fiscale au procedat pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 la majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu sumă de lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei. Având în vedere că în anul 2011, societatea a declarat prin Declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101, depusă sub numărul 6672/23.03.2012, o pierdere fiscală în sumă de lei, în timpul inspecției fiscale să dispună măsura înregistrării în evidențele fiscale ale societății, a diminuării pierderii aferente anului 2011, în sumă de lei.

Motivele de drept:

Prevederile art. 11 alin.(1) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Prevederile art. 105 alin.(9) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicat, coroborat cu prevederile art.11 din Legea nr. 82/1991, legea contabilității, republicată.

Din punctul său de vedere, având în vedere argumentele prezentate și susținute cu privire la netemeinicia și nelegalitatea majorării bazei impozabile a impozitului pe profit și stabilirii de obligații fiscale suplimentare, consideră că se impune anularea măsurii dispuse de organele fiscale privind înregistrarea în evidențele fiscale ale societății, a diminuării pierderii aferente anului 2011, în sumă de lei.

În concluzie, consideră că modul cum au procedat organele de inspecție fiscală în ceea ce privește majorarea bazelor impozabile atât pentru impozit pe profit cât și pentru TVA este efectuat cu nerespectarea prevederilor legale, obligațiile fiscale rezultate astfel nefiind stabilite și probate în mod legal, fapt pentru care se consideră îndreptățiți a solicita anularea Deciziei de impunere nr. F - TR/17.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a Dispoziției de măsuri nr./19.04.2012 și implicit a raportului de inspecție fiscală nr. F-TR/13.04.2012 care a stat la baza emiterii acestora și exonerarea de la plată a sumei totale de lei, având în vedere și prevederile art. 47 alin (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Desfiintarea totala sau partiala, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage desfiintarea totala sau partiala a actelor administrative prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale anulate, chiar daca acestea au devenit definitive 'in sistemul cailor administrative de atac".

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata, apreciem ca actele fiscale administrative contestate sunt efectuate cu interpretarea si incalcarea dispozitiilor legale si in consecinta intelegem sa solicitam pe aceasta cale:

- admiterea prezentei contestatiei, asa cum a fost formulata si
- anularea Deciziei de impunere nr. F- TR/17.04.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, a Dispozitiei de masuri nr./19.04.2012 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si implicit a raportului de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012 care a stat la baza emiterii acestora ca fiind netemeinice si nelegale si

- scutirea de la plata a sumei totale de lei reprezentand :
- impozit pe profit stabilit suplimentar de plata, in suma de lei
- dobanzi/majorari de intarziere aferente imp. profit in suma de lei
- penalitati de intarziere aferente imp. profit in suma de lei
- TVA stabilit suplimentar de plata, in suma de lei
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de lei
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei, sume ce fac obiectul prezentei contestatii

Cu privire Procesul Verbal nr./03.04.2012 emis de organele fiscale pentru sesizarea organelor de urmarire penala in legatura cu constatarile efectuate cu ocazia inspectiei fiscal, apreciaza ca nu exista nici un element de proba, in scris oficial sau neoficial, sau orice alt indiciu prin care sa demonstreze existenta vreunei fapte, in ce consta intentia si/sau vinovatia sa, si determinarea unui prejudiciu cert.

Ori, infractiunea de fals, uz de fals si evaziune fiscala trebuie sa rezulte din existenta unei fapte, si nu in urma reconsiderarii abuzive a bazei impozabile.

Ori societatea a achitat la timp toate taxele si impozitele datorate statului conform legislatiei in vigoare la acea data, iar o interpretare haotica si abuziva a legislatiei fiscal nu poate transforma investitorul intr-un evazionist.

Avind in vedere ca nu sunt intrunite elementele constitutive a infractiunii de fals intelectual, Uz de fals si evaziune fiscal, apreciaza ca nu sunt aplicabile prevederile art. 214 alin. (1), lit. a) din Codul de procedura fiscala, privind suspendarea solutionarii prezentei contestatii deoarece solutionarea plangerii penale nu are cum sa influenteze, in sensul inrautatirii, modul de solutionare a prezentei contestatii si a solutiei pronuntate.

In vederea sustinerii afirmatiilor prezentate, anexeaza lin fotocopie, urmatoarele documente:

- Decizia de impunere nr. F-TR/17.04.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala ;
- Dispozitia Of./19.04.2012 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala,
- Raportul de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012.

II. Din actele atacate: Raportul de inspectie fiscala nr. FTR./13.04.2012 sintetizat in Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, Procesul-verbal de control nr./03.04.2012, Dispozitia de masuri nr./19.04.2012, se retin urmatoarele:

a) Din Raportul de inspectie fiscala nr. FTR.13.04.2012, sintetizat in Decizia de impunere nr. FTR17.04.2012.

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada supusa inspectiei: 01.01.2007 - 31.12.2011

Baza legala Titlul II din Legea nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

1. In perioada 01.01.2007- 31.12.2007, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 701.162 ore efectiv lucrate, careia ii corespund un numar total de 42.069.720 minute (701.162 ore x 60 min/ora = 42.069.720 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3).

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2007(anexa nr. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704(venituri prestari servicii) in suma de 5.594.562 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in004.780 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata rezulta ca tariful pe minut este de 0,1472 lei/minut fara TVA calculat astfel:

-total venituri 5.594.562 lei/.....004.780 minute necesare pentru produsele livrate =0,1472 lei/minut, pret de livrare mediu pe minut;

-astfel, s-a constatat ca SC SRL nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 4.064.940 minute(42.069.720 minute lucrate =.....004.780 minute facturate).

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2007- 31.12.2007, aplicand tariful pe care acesta l-a consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2007", adica 0,1472 lei lminut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate si neinregistrate in evidenta contabila in suma totala de 598.359 lei calculate astfel: 4.064.940 minute nefacturate x 0,1472 lei/ minut pret vanzare fara TVA = 598.359 lei

Cu suma de 598.359 lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2007.

`Se mentioneaza ca astfel au fost incalcate prevederile art.11 alin.1) si art. 19, alin.1), din Legea nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 , din Legea 82/1991 Republicata, rezultand un profit impozabil in suma de 598.359 lei , caruia ii corespunde un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma totala de lei.(598.359 lei x 16% = lei).

In perioada 01.01.2008- 31.12.2008, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 557.317 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 33.439.020 minute (557.317 ore x 60 min/ora = 33.439.020 minute) , conform statelor de plata (anexa or.3)

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2008"(anexa nr. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704 (venituri prestari servicii) in suma de 5.295.836 lei , prin facturarea unui volum de munca constand in 28.715.964 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare ..

Din situatia mentionata a rezultat ca tariful pe minut este de 0,1844 lei /minut fara TVA calculat astfel:

-total venituri 5.295.836 lei /28.715.964 minute necesare pentru produsele livrate = 0.1844 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat ca SC SRL ,nu a inregistrat si nu a facturat un volum de munca con stand intr-un numar de 4.723.056 minute.(33.439.020 minute lucrate - 28.715.964 minute facturate).

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2008 - 31.12.2008, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor .livrate pentru anul 2007", adica 0,1844 lei /minut fara TV A , rezultand astfel venituri nefacturate si neinregistrate in evidenta contabila in suma totala de lei calculate astfel: 4.723.056 minute x 0,1844 lei / minut fara TVA = lei

Cu suma de lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2008.

Se mentioneaza ca astfel au fost incalcate prevederile art.11,alin. 1) si art.19, alin.1) din Legea nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 , din Legea 82/1991 Republicata ,rezultand un profit impozabil in suma de lei ,caruia ii revine un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma totala de3491ei.(..... lei x 16% =349 lei)

In perioada 01.01.2009- 31.12.2009, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform. procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 403.269 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 24.193.140 minute (403.269 ore x 60 min/ora = 24.196.140 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3)

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2009"(anexa or. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704 (venituri prestari servicii) in suma de 4.656.607 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 21.809.039 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare ..

Din situatia mentionata rezulta ca tariful pe minut este de 0,2..... lei /minut fara TV A calculat astfel:

-total venituri 4.656.607 lei /21.809.039 minute necesare pentru produsele livrate = 0.2..... lei / minut , pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat ca SC SRL , nu a facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.....7.101 minute.(24.196.140 minute lucrate - 21.809.039 minute facturate) .

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2009 - 31.12.2009, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2009", adica 0,2..... lei /minut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate si neinregistrate in evidenta contabila in suma totala de 509.646 lei calculate astfel: 2.....7.101 minute x 0,2..... lei / minut fara TV A = 509.646 lei

Cu suma de 509.646 lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2009.

Se mentioneaza ca astfel au fost incalcate prevederile art. 11 ,alin 1) si art. 19, alin.1) din Legea,nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea 82/1991 Republicata, rezultand o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de 509.646 lei aferenta volumului de munca nefacturat, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma totala de 81.543 lei.(509.646 lei x 16% = 81.543 lei).

In perioada 01.01.2010- 31.12.2010, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 515.377 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 30.922.620 minute (515.377 ore x 60 min/ora = 30.922.620 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3)

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate, facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2010"(anexa nr. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704 (venituri prestari servicii) in suma de 7.520.605 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 28.227.488 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata a rezultat ca tariful pe minut este de 0,2664 lei /minut fara TVA calculat astfel:

- total venituri 7.520.605 lei /28.227.488 minute necesare pentru produsele livrate = 0.2664 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel se constatat ca SC SRL ,nu a-facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.695.132 minute.(30.922.620 minute lucrate - 28.227.488 minute facturate.

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2010 - 31.12.2010, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2010", adica 0,2664 lei /minut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate in suma totala de lei calculate astfel:

- 2.695.132 minute x 0,2664 lei / minut fara TVA = lei

Se mentioneaza faptul ca astfel au fost incalcate prevederile art.11,alin.1) si art. 19, alin.1) din Legea nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 , din Legea 82/1991 Republicata, rezultand o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de lei aferenta volumului de munca

nefacturat, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma totala delei(..... lei x 16% = lei)

In perioada 01.01.2011- 31.12.2011, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 545.528 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 32.731.680 minute (545.528 ore x 60 min/ora = 32.731.680 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3).

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011 "(anexa nr. 3) , s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri 704 (venituri prestari servicii) in suma de 5.237.593 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 30.398.640 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata rezulta ca prestarea de servicii catre clienti s-a efectuat la pretul de 0,1722 lei /minut fara TVA calculat astfel:

- total venituri 5.237.593 lei 130.398.640 minute necesare pentru produsele livrate = 0.1722 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat ca SC SRL ,nu a facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.333.040 minute.(32.731.680 minute lucrate - 30.398.640 minute facturate) .

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privi'nd produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011", adica 0,1722 lei/minut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate in suma totala de lei calculate astfel:

- 2.333.040 minute nefacturate x 0,1722 lei 1 minut fara TV A = lei

Astfel au fost incalcate prevederile art.11,alin.1) si art.19, alin.1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 , din Legea 82/1991 Republicata, rezultand o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de lei aferenta volumului de munca nefacturat.

Cu suma de lei se va proceda la majorarea veniturilor impozabile.

Din calculatiile cost de productie prezentate de SC SRL, pentru anul 2011(anexa 5), a rezultat ca pentru prestarile de servicii pe care aceasta le-a efectuat in anul 2011, ii revin cheltuieli de exploatare de 4.348.055 lei.

In acest sens se precizeaza ca la data de 31.12.2011, contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli de exploatare in suma totala de 6.918.144 lei, rezultand astfel o diferenta de lei, nefiind destinata obtinerii de venituri si fiind astfel considerata cheltuiala nedeductibila , fiind incalcate prevederile art. 21 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu suma de lei se va proceda la majorarea cheltuielilor nedeductibile.

Drept urmare in anul 2011 in urma inspectiei fiseale se majoreaza baza impozabila cu suma totala de lei (..... + =)

Avand in vedere ca in anul 2011, contribuabilul a declarat in Declaratia anuala privind impozitul pe profit cod 101, depusa sub numarul 6672/23.03.2012 (anexa nr.21), o pierdere fiscala in suma de lei, in urma inspectiei fiscale ,se diminueaza pierdere

fiscala cu suma de lei, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 105 , alin.9 ,din OG 92/2003 Republicata se va emite dispozitia de masuri privind diminuarea pierderii din evidenta fiscala ale societatii.

Astfel rezulta un profit impozabil suplimentar in suma de lei (..... lei - lei).

Astfel, in anul 2011 a fost calculata o suma suplimentara la control de natura impozitului pe profit in suma de lei (..... lei x 16% = lei).

Se precizeaza ca in timpul inspectiei fiscale generale pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011 au fost stabilite sume suplimentare de natura impozitului pe profit in suma totala de lei.

Pentru suma de lei reprezentand sume suplimentare de natura impozitului pe profit au fost calculate dobinzi de intirziere pentru perioada 26.04.2008-05.04.2012 in suma de lei in conformitate cu prevederile art.119, alin.1) , art.120, alin.(1) si art. 120, alin.(7) din O.G. 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si penalitati de intirziere in suma de lei, in conformitate cu prevederile art. 120 1, alin.1, alin.2 , lit.c din O.G. nr. 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare(anexa nr. 6)

TVA DEDUCTIBILA.

A fost determinata conform prevederilor art. -147 si 133, alin. (7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste TVA deductibila s-a constatat ca SC SRL a dedus TVA , de regula cu respectarea prevederilor art. si art. din Legea nr. 571 12003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in sensul ca deducerea ia nastere in momentul cand TVA deductibila devine exigibila, de asemenea bunurile sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile cu drept de deducere , cuantumul taxei deduse este justificat prin documente legale (facturi fiscale exemplarul original).

In luna aprilie 2011, contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul pentru cumparari(anexa nr. 7) si decontul de TVA factura seria ROH nr.260/15.04.2011(anexa nr. 9), in suma totala de lei din care TVA in suma de lei , reprezentand transport intracomunitar.

Din analiza documentelor s-a constatat ca beneficiarul transportului este SC SA, cu sediul in Grecia, iar Contractul nr. 10...../2007, incheiat intre cele doua societati, precizeaza ca transportul este efectuat sau platit de catre SC SA, transportul fiind responsabilitatea acestuia asumata prin contract.

Astfel contribuabilul nu avea dreptul de deducere a TVA aferent facturii mentionate mai sus.

Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art.,alin.2) ,lit.a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul de operatiuni taxabile, motiv pentru care TVA in suma de lei a fost considerata TVA nedeductibila.

2.In data de 27.05.2011, contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si decontul de TVA factura nr.20003134/27.05.2011 emisa de SC SRL (anexa nr.11) reprezentand avans pentru achizitionarea unui autoturism in suma totala de lei din care TVA in suma de lei.

In cazul achizitionarii de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul Ooferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule , aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile,conform art. 1

, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

Din acest motiv suma de lei reprezinta TVA fara drept de deducere si se constituie ca suma suplimentara la control de natura TVA de plata.

3. De asemenea, in data de 17.08.2011 ,contribuabilul a achizitionat un autoturism cu factura nr.20003181 /17.08.2011 emisa de SC SRL (anexa nr.12) in suma totala de 282.000 lei din care TVA in suma de 54.580 lei. si totodata storneaza factura de avans nr.20003134/27.05.2011 cu TVA in suma de lei ramanand un TVA deductibil in suma de lei .

In cazul achizitionarii de vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule , aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile,conform art. 1 , alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. ,

Din acest motiv suma de lei reprezinta TVA fara drept de deducere si se constituie ca suma suplimentara la control de natura TVA de plata.

4. Din calculatiile cost de productie prezentate de SC SRL pentru anul 2011 , rezulta ca pentru prestarile de servicii pe care aceasta le-a efectuat in anul 2011 ii revine o cheltuiala in suma totala de 4.348.055 lei (anexa nr.24)

Se precizeaza ca la data de 31.12.2011, conform balantei de verificare, contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli de exploatare in suma totala de 6.918.144 lei aferente prestarilor de servicii, rezultand astfel o diferenta de lei (6.918.144 lei - 4.348.055 lei) , cheltuiala care nu este destinata realizarii de venituri si pe care contribuabilul nu o poate justifica.

Astfel cheltuieli inregistrate in suma totala de lei, sunt cheltuieli nedeductibile.

Motiv pentru care organele de inspectie au procedat la determinarea TVA deductibila la care SC SRL are dreptul conform situatiilor cost de productie .

La data de 31.12.2011 contribuabilul prezinta in evidenta contabila TVA deductibila in suma totala de 353.099 lei, iar in conformitate cu elementele de cost purtatoare de TVA din situatia prezentata de contribuabil "Calculatie cost de productie" pe anul 2011 (anexa nr.5), acesta prezinta o cheltuiala in suma de 961.453 lei pentru care are dreptul de a deduce TVA in suma de 230.749 lei($961.453 \times 24\%$) conform (anexei nr.25)

Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art., alin.1) , lit.a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care se stabileste o suma suplimentara de natura TV A de plata in suma de lei.

TVA COLECTATA

A fost determinata conform prevederilor art. 137 privind baza de impozitare si art. 140 , alin. 1, privind - cotele de impozitare din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele :

S-au verificat jurnalele de vanzari si s-a constatat ca in perioada verificata sumele inscrise in jurnalele de vanzari corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si cele declarate prin decontul de TVA depuse lunar la AFP

În perioada verificată, contribuabilul a declarat TVA colectată prin deconturile de TVA în suma totală de 223.118 lei iar în balanța de verificare, contribuabilul prezintă suma de 191.286 lei diferență de 31.832 lei reprezentând sume aferente operațiunilor cu taxare inversă pe care contribuabilul nu le-a înregistrat în evidența contabilă atât ca TVA deductibilă cât și ca TVA colectată dar le-a declarat corect în deconturile de TVA.

Luând în considerare constatările prezentate la Cap.III-impozitul pe profit s-a constatat că au rezultat venituri neînregistrate în evidența contabilă aferente minutilor nefacturate astfel:

SC SRL , nu a facturat un volum de muncă în perioada 01.01.2011-31.12.2011 constând într-un număr de 2.333.040 minute.(32.731.680 minute lucrate - 30.398.640 minute facturate)

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutilor nefacturate în perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, aplicând tariful pe care acesta l-a consemnat, practicat și acceptat în "Situația privind produsele livrate ,facturate precum și necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011", adică 0,1722 lei /minut fără TVA, rezultând astfel venituri nefacturate în suma totală de 401.754 lei calculate astfel:

-2.333.069 minute nefacturate x 0,1722 lei 1 minut fără TVA = lei

Precizăm că pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2011 SC SRL a efectuat livrări la intern în proporție de 15.84 % din totalul de livrări.

Astfel ponderea de livrări pentru intern aferentă anului 2011 ,aplicată asupra veniturilor neînregistrate este în suma totală de 63.678 lei (401.754 lei x 15.84% = 63.678 lei), suma care reprezintă baza impozabilă pentru TVA suplimentară calculată în urma controlului.

În urma celor constatate rezultă că TVA colectată se mărește cu suma de 15.273 lei (63.678 x 24% = 15.273 lei).

Se menționează că astfel au fost încălcate prevederile art. 129 , alin.1, art. 134/1, alin.1, art. 137 .alin.1 ,lit.a) și art.150, alin 1 ,lit.a, din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare .

Se precizează că în timpul inspecției fiscale generale pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 au fost stabilite sume suplimentare de natură TVA de plată în suma totală de lei.

Pentru suma de lei reprezentând sume suplimentare de natură TVA de plată, au fost calculate dobânzi de întârziere pentru perioada 26.05.2011- 05.04.2012 în suma de lei în conformitate cu prevederile art. 120, alin.7 din O.G. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în suma de lei, în conformitate cu prevederile art. 120/1, alin.1, alin.2, lit.c din O.G. nr. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare (anexa nr. 6)

În timpul inspecției fiscale organele de inspecție au luat Nota explicativă administratorului societății în persoana d-ului KEFALIDIS IOANNIS , iar la întrebarea adresată de organele de inspecție : dacă timpul de lucru al personalului angajat a fost utilizat în întregime pentru activitatea desfășurată , acesta a precizat că tot personalul angajat a utilizat timpul de muncă în întregime pentru activitatea pe care o desfășoară (anexa nr. 18).

Potrivit Capitolului IV.

Dosarul preturilor de transfer.

Dosarul preturilor de transfer nu a fost solicitat.

Din capitolul V -Alte constatări s-au reținut următoarele.

Urmare solicitarii de intocmire a dosarului preturilor de transfer, facuta prin Adresa nr. 1873/29.03.2011 (termen de prezentare 30.06.2011), contribuabilul a solicitat acordarea unui nou termen de prezentare a acestuia, organul fiscal stabilind noul termen de prezentare ca fiind 28.10.2011.

Petenta a prezentat dosarul preturilor de transfer inregistrat sub nr. 5745/29.10.2011.

Din analiza datelor si informatiilor obtinute cu ocazia inspectiei fiscale s-a ridicat intrebarea daca tranzactiile intreprinse intre petenta si SC SA -Grecia corespund conditiilor in care se desfasoara tranzactiile intre companii independente.

Din analiza dosarului preturilor de transfer prezentat, organele de inspectie fiscala considera ca acesta nu justifica cuantumul preturilor de transfer aplicate pentru urmatoarele considerente:

- dosarul este incomplet, desi prin Adresa nr. 6884/08.12.2011 s-a solicitat completarea acestuia, petenta nu a dat curs acestei solicitari, prezentand o selectie din cuprinsul aceluasi dosar al preturilor de transfer inaintat anterior;

- nu au fost argumentate criteriile de selectie a metodei de calcul a preturilor de transfer;

- metoda de justificare a preturilor de transfer nu este nici metoda cost plus nici metoda compararii preturilor asa cum sunt prezentate conform art. 11 alin.(2) din Codul fiscal;

- desi se invoca aplicarea metodei cost plus, se prezinta o justificare incompleta, de fapt a metodei compararii preturilor;

- articolele pentru care au fost prezentate cotele de adaos practicate sunt selectate pentru a justifica aplicarea unei cote de adaos la un nivel care este contrazis de insasi evidenta contabila si rezultatele financiare ale agentului economic.

Astfel, luandu-se in considerare doar tranzactiile efectuate cu SC SA (2008-3.155.562 lei; 2009-2.655.112 lei; 2010-3.204.309 lei) si o cota medie de adaos de 36.33%(48%,30%,31%), contribuabilul ar fi trebuit sa obtina un profit de cel putin 3.675.143 lei, pe perioada 2008-2010 doar pentru tranzactiile cu aceasta societate si care reprezinta aproximativ 53% 59%, 57%, 43% din totalul prestarilor de servicii asa cum se mentioneaza in cuprinsul dosarului preturilor de transfer, situatie contrazisa de rezultatele financiare ale agentului economic.

Astfel, s-a concluzionat faptul ca dosarul preturilor de transfer prezentat nu justifica preturile de transfer practicate, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea veniturilor asa cum s-a prezentat anterior in raport, legat de impozitul pe profit, cu influenta fiscala asupra TVA.

b) In fapt, in cauza a fost intocmit Procesul- verbal nr...../03.04.2012, potrivit caruia, in urma constatarilor efectuate, prezentate in detaliu lap ct. a). al acestui capitol, pentru diferentele constatate la impozitul pe profit (..... lei) si TVA (..... lei), constatandu-se omisiunea evidentierii in actele contabile ori in alte documente legale a operatiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, organele de inspectie fiscala considera ca pot fi intrunite elementele constitutive ale infractiunii prevazute la art. 9 alin.1 lit. b). din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, coroborat cu prevederile art.43 din Legea nr. 82/1991 in care se precizeaza ca : "efectuarea cu stiinta de inregistrari inexacte, precum si omisiunea cu stiinta a inregistrarii in contabilitate, avand drept consecinta denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum si a elementelor de activ si pasiv ce se reflecta in bilant", consituie infractiune de fals intelectual, urmand ca asupra acestora sa se pronunte organul de urmarire penala.

c). Din Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr./19.04.2012, se retine ca petenta nu a luat la calculul impozitului pe profit cheltuielile nedeductibile care nu au fost destinate obtinerii de venituri, dispunandu-se a se inregistra in evidenta fiscala diminuarea pierderii aferenta anului 2011, in suma de lei, stabilita conform Raportului de Inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art. 11 alin.(1) si art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 105 alin.(9) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art. 11 din Legea nr. 82/1991, republicata.

III. Organele de revizuire, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerea organelor de inspectie fiscala, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

SC SRL are sediul social in municipiul, str. nr., județul Teleorman si se identifica prin CUI, este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Teleorman sub nr. J34/....., fiind reprezentata prin D-I

1. In ceea ce priveste contestatia vizand impozitul pe profit in quantum total de lei(an 2007- lei + an 2008 -.....349 lei + an 2009 -..... lei + an 2010 - lei).

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman, este de a se pronunta asupra legalitatii si temeiniciei stabilirii in sarcina petentei a acestui impozit pe profit suplimentar de plata, in conditiile in care prin prisma argumentelor prezentate de parti nu se poate retine cu claritate starea de fapt fiscala.

În fapt, asa cum se retine din actul de control atacat, in perioada 01.01.2007-31.12.2007, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 701.162 ore efectiv lucrate, careia ii corespund un numar total de 42.069.720 minute (701.162 ore x 60 min/ora = 42.069.720 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3).

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2007(anexa nr. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704(venituri prestari servicii) in suma de 5.594.562 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in004.780 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata rezulta ca tariful pe minut este de 0,1472 lei/minut fara TVA calculat astfel:

-total venituri 5.594.562 lei/.....004.780 minute necesare pentru produsele livrate =0,1472 lei/minut, pret de livrare mediu pe minut;

-astfel, s-a constatat ca SC SRL nu a inregistrat si nu a facturat veniturile aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 4.064.940 minute(42.069.720 minute lucrate =.....004.780 minute facturate).

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate în perioada 01.01.2007- 31.12.2007, aplicând tariful pe care acesta l-a consemnat, practicat și acceptat în "Situația privind produsele livrate, facturate precum și necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2007", adică 0,1472 lei /minut fără TVA, rezultând astfel venituri nefacturate și neinregistrate în evidența contabilă în sumă totală de 598.359 lei calculate astfel: $4.064.940 \text{ minute nefacturate} \times 0,1472 \text{ lei/ minut pret vanzare fara TVA} = 598.359 \text{ lei}$

Cu suma de 598.359 lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2007.

În perioada 01.01.2008- 31.12.2008, s-a analizat modul de facturare a veniturilor înregistrate comparativ cu norma de timp necesară realizării produselor livrate conform procesului de fabricare și timpul efectiv conform statelor de salarii constatându-se următoarele:

- societatea înregistrează cheltuieli cu munca salariale aferente unui volum de muncă în sumă totală de 557.317 ore efectiv lucrate, careia îi corespund un număr total de 33.439.020 minute ($557.317 \text{ ore} \times 60 \text{ min/ora} = 33.439.020 \text{ minute}$), conform statelor de plată (anexa nr.3)

Din analiza "Situației privind produsele livrate, facturate precum și necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2008" (anexa nr. 4), s-a constatat că agentul economic a realizat venituri impozabile în contul 704 (venituri prestări servicii) în sumă de 5.295.836 lei, prin facturarea unui volum de muncă constând în 28.715.964 minute, date și informații care corespund cu cele înregistrate în evidența contabilă și balanța de verificare ..

Din situația menționată a rezultat că tariful pe minut este de 0,1844 lei /minut fără TVA calculat astfel:

- total venituri 5.295.836 lei /28.715.964 minute necesare pentru produsele livrate = 0.1844 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat că SC SRL, nu a înregistrat și nu a facturat un volum de muncă corespunzător într-un număr de 4.723.056 minute. ($33.439.020 \text{ minute lucrate} - 28.715.964 \text{ minute facturate}$).

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008, aplicând tariful pe care acesta l-a consemnat, practicat și acceptat în "Situația privind produsele livrate, facturate precum și necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2007", adică 0,1844 lei /minut fără TVA, rezultând astfel venituri nefacturate și neinregistrate în evidența contabilă în sumă totală de lei calculate astfel: $4.723.056 \text{ minute} \times 0,1844 \text{ lei / minut fara TVA} = \text{ lei}$

Cu suma de lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2008.

În perioada 01.01.2009- 31.12.2009, s-a analizat modul de facturare a veniturilor înregistrate comparativ cu norma de timp necesară realizării produselor livrate conform procesului de fabricare și timpul efectiv conform statelor de salarii constatându-se următoarele:

- societatea înregistrează cheltuieli cu munca salariale aferente unui volum de muncă în sumă totală de 403.269 ore efectiv lucrate, careia îi corespund un număr total de 24.193.140 minute ($403.269 \text{ ore} \times 60 \text{ min/ora} = 24.196.140 \text{ minute}$), conform statelor de plată (anexa nr.3)

Din analiza "Situației privind produsele livrate, facturate precum și necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2009" (anexa nr. 4), s-

a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704 (venituri prestari servicii) in suma de 4.656.607 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 21.809.039 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare ..

Din situatia mentionata rezulta ca tariful pe minut este de 0,2..... lei /minut fara TV A calculat astfel:

-total venituri 4.656.607 lei /21.809.039 minute necesare pentru produsele livrate = 0.2..... lei / minut , pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat ca SC SRL , nu a facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.....7.101 minute.(24.196.140 minute lucrate - 21.809.039 minute facturate) .

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2009 - 31.12.2009, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2009", adica 0,2..... lei /minut fara TVA , rezultand astfel venituri nefacturate si neinregistrate in evidenta contabila in suma totala de 509.646 lei calculate astfel:101 minute x 0,2..... lei / minut fara TV A = 509.646 lei

Cu suma de lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozibile aferente anului 2009.

In perioada 01.01.2010- 31.12.2010, s-a analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabric are si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 515.377 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 30.922.620 minute (515.377 ore x 60 min/ora = 30.922.620 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3)

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2010"(anexa nr. 4), s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri impozabile in contul 704 (venituri prestari servicii) in suma de 7.520.605 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 28.227.488 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata a rezultat ca tariful pe minut este de 0,2664 lei /minut fara TVA calculat astfel:

-total venituri 7.520.605 lei /28.227.488 minute necesare pentru produsele livrate = 0.2664 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel se constatat ca SC SRL ,nu a facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.695.132 minute.(30.922.620 minute lucrate - 28.227.488 minute facturate.

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2010 - 31.12.2010, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2010", adica 0,2664 lei /minut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate in suma totala de lei calculate astfel:

-2.695.132 minute x 0,2664 lei / minut fara TV A = lei, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma totala delei.(..... lei x 16% = lei)

Cu suma de lei, s-a procedat la majorarea veniturilor impozibile aferente anului 2010.

Se mentioneaza faptul ca astfel au fost incalcate prevederile art.11, alin.1) si art. 19, alin.1) din Legea nr. 571 /2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 , din Legea 82/1991 Republicata.

Astfel pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, s-a stabilit un impozit pe profit in suma totala cumulata de lei.

Petitionara nu a fost de acord cu masurile adoptate de organele de inspectie fiscala, formuland contestatie sustinuta prin considerentele prezentate in detaliu la pct. 1 al prezentei decizii de solutionare, considerente din care mentionam in sinteza urmatoarele:

-urmare analizarii, veniturilor inregistrate in cont 704(transformate in minute de catre organele fiscale), comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate si timpul efectiv lucrat de toti salariatii, conform statelor de plata a salariilor, s-a ajuns la situatia absurda si abuziva ca veniturile societatii sa fie considerate venituri din volumul de munca cuantificat in minute prestate de persoanele angajate, minute susceptibile de facturare, aducatoare de venit;

-metoda aplicata de organele fiscale nu are nici o justificare comerciala sau fiscala;

-dosarul preturilor de transfer pentru clientul afiliat SC SA, respecta dispozitiile OPANAF nr. 222/2008, "" functionand ca o societate independenta, de sine statatoare, fara implicarea unei alte societati comerciale, preturile practicate cu "" fiind preturi de piata chiar mai mari decat celelalte preturi inregistrate cu celilalti clienti;

-inspectorii fiscali au efectuat raportul de inspectie fiscala pentru o perioada excedentara dosarului preturilor de transfer;

-metoda de calcul aplicata de organele fiscale este incerta, neconforma starii de fapt si eronata;

-invoca faptul ca in perioade cum ar fi: concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, lipsa comenzi, starea sanatatii, disponibilitate fizica, personalul angajat sa nu poata lucra efectiv- la minut;

-arata ca potrivit contractului de munca, persoana angajata trebuie sa lucreze 8 ore, neputandu-se cuantifica insa acest interval de timp in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-veniturile societatii au la baza o valoare facturata intotdeauna in functie de numarul de bucati livrate si de pretul pe produs/bucata, pret stabilit conform raporturilor contractuale si nu in functie de numarul total de minute lucrate de salariati;

-organele fiscale au facut un calcul aritmetic primitiv, prin inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractul de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora;

-doar o parte din angajati se ocupa de confectii in mod efectiv, o parte din angajati reprezinta personal TESA, altii de programare plotter si imprimare, etc, situatie in care fara identificarea exacta a personalului care lucreaza la realizarea produsului finit, nu se poate considera ca orice angajat, indiferent de calitate, in orice munit din cele 8 ore de munca, reuseste sa produca un venit impozabil.

In considerarea relevantei starii de fapt fiscala, organele de revizuire au tinut cont si de concluziile Expertizei judiciare contabile nr. 97/22.01.2013, potrivit carora, citam:

-Nici o dispozitie legala nu prevede reconsiderarea bazei impozabile prin considerarea ca fiind venituri ale societatii comerciale, veniturile din volum de munca prestata de persoanele angajate;

-Contractele de munca incheiate pe perioada nedeterminata de societate nu pot fi interpretate fiscal ca <<aducatoare de venit>>, acestea aflandu-se sub incidenta Codului muncii, iar anumite perioade cum ar fi: concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, LIPSA COMENZI, starea sanatatii, disponibilitate fizica, etc. personalul angajat sa nu poata lucra efectiv-la minut, nu se pot include in norma de calcul a bazei impozabile;

-Chiar daca conform contractului individual de munca persoana angajata lucreaza 8 ore/zi, ar fi absurd sa cuantificam acest program de munca in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-Calculul aritmetic efectuat de organele de inspectie fiscala prin inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractul de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora si considerat baza legala de impozitare nu este prevazut de nici o norma legala imperativa, cu caracterul de a inlatura dispozitiile art. 19 din Legea nr. 571/2003;

-Desi metoda de calcul aplicata de catre organele fiscale este total neprofesionista, chiar si in aceasta situatie, cel putin ar fi trebuit identificat personalul care presteaza serviciile respective, deoarece nu orice angajat, indiferent de fisa postului, produce un venit impozabil in fiecare minut din cele 8 ore de munca;

-Situatia contabila efectuata si inregistrata de societate pentru anii 2007-2011 privind contractele de prestari servicii(lohn), comenzile de lucrari , procedura de facturare si facturarea -incasarea facturilor emise este certa si corect inregistrata;

-Veniturile societatii din perioada 2007-2011 au fost inregistrate corect in contabilitate si anume, cu respectarea conceptului contabilitatii de angajamente si a reglementarilor contabile aplicabile."

De asemenea, desi se propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei, nici referatul cu propunerile de solutionare nr. 4166/16.07.2013, intocmit de AIF Teleorman nu clarifica starea de fapt fiscala.

Urmare acestor argumente, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala prin prisma urmatoarelor considerente:

-desi in actul de control atacat se face referire la relatiile de afiliere existente intre petenta si SC SA, respectiv la insuficienta informatiilor referitoare la dosarul preturilor de transfer intocmit in raport cu acesta, ceea ce ar indreptati organele de control sa analizeze economicitatea tranzactiilor efectuate cu " ", in fapt aceasta masura este extinsa si la ceilalti contribuabili cu care petenta are relatii de afaceri, ".....", "MONO-HOUSE", "EUROPRIDE" si respectiv " ", fara insa sa fie justificata masura astfel adoptata de reprezentantii AIF Teleorman; in fapt, prin invocarea prevederilor art. 11 si 19 din Codul fiscal, se asociaza asa-zisul timp nelucrat cu o tranzactie neeconomica, in cazul tuturor tertelor persoane juridice cu care petenta are relatii comerciale, avand la baza un contract de lohn;

*-organele de inspectie fiscala isi bazeaza constatările(concretizate in marirea bazei impozabile cu veniturile considerate neinregistrate de petitionara), **printr-o analiza comparativa sintetica/insuficienta**, efectuata intre timpul efectiv lucrat(transformat in minute-minute lucrate, indicator extras din statele de salarii) si timpul facturat(indicator extras din Situatiile privind produsele livrate, facturate, precum*

si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010 -situatie intocmita de petenta);

- organele de solutionare nu pot retine cu claritate care este metoda folosita de inspectia fiscala, norma legala incalcata de petenta, prevazuta de codul fiscal; si chiar daca metoda de lucru ar fi fost specificata, ce norma legala-fiscala este incalcata de managerul care nu reuseste sa asigure intr-o luna contractele de desfacere cu partenerii de afaceri(contracte de tim lohn), asa incat sa fie obligat sa dea de lucru timp de 8 h/zi intregului personal?

- incadrarea ca sintetica/insuficienta a acestei analize s-a facut prin prisma urmatoarelor considerente:

- desi potrivit actului de control si anexelor acestuia se foloseste sintagma "timp efectiv lucrat" sau "minute lucrate in anul...", in fapt, acest indicator extras din statul de salarii reprezinta " ore regie" transformate in " minute regie", neluandu-se astfel in calcul faptul ca potrivit acelorasi state de salarii in indicatorul " timp efectiv lucrat" intra sau pot intra si orele suplimentare 50%, orele suplimentare 75%, orele suplimentare 100%, orele suplimentare 150% (transformate in minute);

- sintagma "ore regie" , include/sau poate include toate categoriile de personal angajat al societatii, inclusiv personal TESA, personal de intretinere si reparatii,s.a., nefacandu-se astfel o analiza si o departajare intre personalul direct productiv(care participa efectiv la realizarea produselor ce urmeaza sa fie facturate) si personalul indirect productiv care nu presteaza efectiv minute munca supuse facturarii;

- nu au fost analizate contractele de munca ale salariatilor, stiut fiind ca salarizarea după unitatea de timp (în regie) constă în stabilirea salariului după timpul lucrat, fără a se preciza în contractul individual de muncă nivelul (cantitatea) de muncă pe care trebuie să o efectueze salariatul în unitatea de timp (oră, săptămână, lună). In acest sens se retine ca sunt situații când este necesara si suficienta simpla prezență la postul de lucru, fără o activitate direct productiva a caror rezultate/produse sa fie susceptibile de facturare- de ex. paznici, personal reparatii - insa si aceasta activitate este îndreptățită la salariu întrucât este folositoare întregului colectiv. Atribuțiile persoanelor care ocupă aceste posturi sunt bine precizate în fișele posturilor respective. Aceste atribuții si rezultatele indeplinirii lor nu pot fi insa asimilate ca în cazul muncitorilor care transformă obiectele muncii/personal direct productiv;

- nu se retine cu claritate cum s-a ajuns la concluzia ca aceste tranzactii intre parteneri sunt neeconomice, in conditiile in care se face analiza costului fortei de munca utilizata, prin cuantificarea timpului de lucru de 8 ore de munca - in minute munca (timp brut) si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

- nu este clarificat raportul juridic intre petenta si angajatii sai, in conditiile in care la dosarul cauzei nu este anexat un model de contract(fapt care ar fi lamurit acest aspect), neputandu-se astfel retine faptul ca salarizarea timpului efectiv lucrat se face functie de vanzari, de volumul/valoarea acestor vanzari raportate la timpul efectiv lucrat de personalul direct productiv;

- nu se face nici o trimitere in actul atacat la situatia stocurilor, desi o astfel de analiza era relevanta in stabilirea produselor obtinute-produselor facturate, raportat la unitatea de timp;

- luand in considerare faptul ca in cazul activitatii de lohn, pretul de desfacere catre parteneri poate cuprinde pe langa valoarea manoperei si celelalte elemente de cost care concura la realizarea produsului(materiale consumabile, energie electrica, apa, intretinere reparatii, chirie, transport...) plus o cota de profit, organele de solutionare nu pot retine relevanta analizei efectuate de organele de inspectie fiscala,

care au luat in considerare numai manopera si compararea acesteia cu timpul efectiv lucrat si platit conform statelor de salarii; de aici se naste intrabarea: tariful pe unitatea de timp include numai manopera sau si alte elemente de cost?

-care este motivul de fapt care a condus la incadrarea tranzactiilor ca neeconomice (art. 11 cod fiscal), luand in considerare elementele de cost?

-in ceea ce priveste sustinerile contestatoarei, deopotriva aceste participa la neclaritatea starii de fapt fiscala, deoarece:

-desi Situatiile privind produsele livrate, facturate, precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010, sunt situatii intocmite de petenta, retinandu-se ca, exista diferente cantitative(de timp)-valorice, aceasta nu justifica in clar, nu sustine contestatia cu eventuale situatii-calcul, care sa reflecte aceste diferente, diferente generate potrivit spuselor acesteia, de neluarea in calcul a anumitor categorii de personal(indirect productiv), ori a anumitor grupe de salarizare(ore suplimentare);

-petenta nu anexeaza la contestatie un contract/contracte de munca din care sa se retina conditiile de salarizare acordate; nu este prezentata o situatie privind contractele incheiate, contravaloarea muncii efectiv prestate (tip regie), reflectata in facturi, care sa reflecte veniturile aferente timpului efectiv lucrat.

-nici petenta nu prezinta in contestatie structura elementelor de pret si de cost cuprinse in facturile reprezentand livrarile de tip lohn, pentru a justifica cheltuielile inregistrate sintetic in balanta.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art.6 si art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Art. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) *Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecăţii trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

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

[...]

Astfel, in ceea ce priveste solutia care urmeaza sa fie adoptata cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) si art. 218 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.-elor nr. 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

*Ordinul Presedintelui ANAF nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusa 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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Având în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

2. Accesorii aferente impozitului pe profit cumulativ 2007-2010, în suma de lei, accesorii în suma totală de lei.

În fapt, prin prezenta decizie de soluționare, referitor la obligația fiscală principală (pentru neplata caruia la termen s-au calculat accesoriile) a primit prin prezenta decizie desființarea titlului de creanță.

Organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului ***de drept - accesoriu sequitur principale*** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

Cauzei îi sunt aplicabile prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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**.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Astfel, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, în suma totală de lei.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2011, în suma totală de lei.

La 31.12.2011, contribuabilul prezintă pierdere fiscală în suma de lei.

Constatarile organelor de inspecție fiscală au avut ca finalitate (aferent anului 2011), majorarea bazei impozabile cu veniturile neînregistrate aferente anului 2011, în suma totală de lei, respectiv cu cheltuielile considerate nedeductibile în suma totală

de lei, disponandu-se diminuarea pierderii fiscale cu acesta suma totala de lei(.....+.....), rezultand astfel baza impozabila pentru impozitul pe profit in suma de lei(.....-.....).

Impozitul pe profit contestat in suma de lei, a fost rezultat urmare aplicarii cotei de 16% acestei baze impozabile, (..... x 16%=.....).

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman este de a se pronunta asupra legalitatii si temeiniciei stabilirii in sarcina petentei a impozitului pe profit in suma de lei, in conditiile in care se retine neclaritatea starii de fapt fiscala.

a). In ceea ce priveste veniturile in suma de lei, aferente anului 2011, considerate ca neinregistrate de organele de inspectie fiscala.

In fapt, asa cum se poate retine din actul de control atacat, in perioada 01.01.2011- 31.12.2011, organele de inspectie fiscala au analizat modul de facturare a veniturilor inregistrate comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate conform procesului de fabricare si timpul efectiv conform statelor de salarii constatandu-se urmatoarele:

- societatea inregistreaza cheltuieli cu munca salariala aferente unui volum de munca in suma totala de 545.528 ore efectiv lucrate ,careia ii corespund un numar total de 32.731.680 minute (545.528 ore x 60 min/ora = 32.731.680 minute) , conform statelor de plata (anexa nr.3).

Din analiza "Situatiei privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011 "(anexa nr. 3) , s-a constatat ca agentul economic a realizat venituri 704 (venituri prestari servicii) in suma de 5.237.593 lei, prin facturarea unui volum de munca constand in 30.398.640 minute, date si informatii care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila si balanta de verificare.

Din situatia mentionata rezulta ca prestarea de servicii catre clienti s-a efectuat la pretul de 0,1722 lei /minut fara TVA calculat astfel:

- total venituri 5.237.593 lei 130.398.640 minute necesare pentru produsele livrate = 0.1722 lei / minut, pret de facturare mediu pe minut.

Astfel s-a constatat ca SC SRL ,nu a facturat un volum de munca constand intr-un numar de 2.333.040 minute.(32.731.680 minute lucrate - 30.398.640 minute facturate) .

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privi'nd produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011", adica 0,1722 lei /minut fara TVA , rezultand astfel venituri nefacturate in suma totala de lei calculate astfel:

- 2.333.040 minute nefacturate x 0,1722 lei 1 minut fara TV A = lei

Astfel, se mentioneaza faptul ca au fost incalcate prevederile art.11,alin.1) si art.19, alin.1). din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11, din Legea nr. 82/1991 republicata, rezultand o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de lei aferenta volumului de munca nefacturat.

Cu suma de lei s-a procedat la majorarea veniturilor impozabile.

Petitionara nu a fost de acord cu masurile adoptate de organele de inspectie fiscala, formuland contestatie sustinuta prin considerentele prezentate in detaliu la pct. 1 al prezentei decizii de solutionare, considerente din care mentionam in sinteza urmatoarele:

- urmare analizarii, veniturilor inregistrate in cont 704(transformate in minute de catre organele fiscale), comparativ cu norma de timp necesara realizarii produselor livrate si timpul efectiv lucrat de toti salariatii, conform statelor de plata a salariilor, s-a ajuns la situatia absurda si abuziva ca veniturile societatii sa fie considerate venituri din volumul de munca cuantificat in minute prestate de persoanele angajate, minute susceptibile de facturare, aducatoare de venit;

- metoda aplicata de organele fiscale nu are nici o justificare comerciala sau fiscala;

- dosarul preturilor de transfer pentru clientul afiliat SC SA, respecta dispozitiile OPANAF nr. 222/2008, "" functionand ca o societate independenta, de sine statatoare, fara implicarea unei alte societati comerciale, preturile practicate cu "" fiind preturi de piata chiar mai mari decat celelalte preturi inregistrate cu ceilalti clienti;

- inspectorii fiscali au efectuat raportul de inspectie fiscala pentru o perioada excedentara dosarului preturilor de transfer;

- metoda de calcul aplicata de organele fiscale este incerta, neconforma starii de fapt si eronata;

- invoca faptul ca in perioade cum ar fi: concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, lipsa comenzi, starea sanatatii, disponibilitate fizica, personalul angajat sa nu poata lucra efectiv- la minut;

- arata ca potrivit contractului de munca, persoana angajata trebuie sa lucreze 8 ore, neputandu-se cuantifica insa acest interval de timp in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

- veniturile societatii au la baza o valoare facturata intotdeauna in functie de numarul de bucati livrate si de pretul pe produs/bucata, pret stabilit conform raporturilor contractuale si nu in functie de numarul total de minute lucrate de salariatii;

- organele fiscale au facut un calcul aritmetic primitiv, prin inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractul de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora;

- doar o parte din angajati se ocupa de confectii in mod efectiv, o parte din angajati reprezinta personal TESA, altii de programare plotter si imprimare, etc, situatie in care fara identificarea exacta a personalului care lucreaza la realizarea produsului finit, nu se poate considera ca orice angajat, indiferent de calitate, in orice minut din cele 8 ore de munca, reuseste sa produca un venit impozabil.

In considerarea relevantei starii de fapt fiscala, organele de revizuire au tinut cont si de concluziile Expertizei judiciare contabile nr. 97/22.01.2013, potrivit carora, citam:

- "Nici o dispozitie legala nu prevede reconsiderarea bazei impozabile prin considerarea ca fiind venituri ale societatii comerciale, veniturile din volum de munca prestata de persoanele angajate;*

- Contractele de munca incheiate pe perioada nedeterminata de societate nu pot fi interpretate fiscal ca <<aducatoare de venit>>, acestea aflandu-se sub incidenta Codului muncii, iar anumite perioade cum ar fi: concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, LIPSA COMENZI, starea sanatatii, disponibilitate fizica, etc.*

personalul angajat sa nu poata lucra efectiv-la minut, nu se pot include in norma de calcul a bazei impozabile;

-Chiar daca conform contractului individual de munca persoana angajata lucreaza 8 ore/zi, ar fi absurd sa cuantificam acest program de munca in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-Calculul aritmetic efectuat de organele de inspectie fiscala prin inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractul de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora si considerat baza legala de impozitare nu este prevazut de nici o norma legala imperativa, cu caracterul de a inlatura dispozitiile art. 19 din Legea nr. 571/2003;

-Desi metoda de calcul aplicata de catre organele fiscale este total neprofesionista, chiar si in aceasta situatie, cel putin ar fi trebuit identificat personalul care presteaza serviciile respective, deoarece nu orice angajat, indiferent de fisa postului, produce un venit impozabil in fiecare minut din cele 8 ore de munca;

-Situatia contabila efectuata si inregistrata de societate pentru anii 2007-2011 privind contractele de prestari servicii(lohn), comenzile de lucrari , procedura de facturare si facturarea -incasarea facturilor emise este certa si corect inregistrata;

-Veniturile societatii din perioada 2007-2011 au fost inregistrate corect in contabilitate si anume, cu respectarea conceptului contabilitatii de angajamente si a reglementarilor contabile aplicabile."

De asemenea, desi se propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei, nici referatul cu propunerile de solutionare nr. 4166/16.07.2013, intocmit de AIF Teleorman nu clarifica starea de fapt fiscala.

Urmare acestor argumente, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala prin prisma urmatoarelor considerente:

-desi in actul de control atacat se face referire la relatiile de afiliere existente intre petenta si SC SA, respectiv la insuficienta informatiilor referitoare la dosarul preturilor de transfer intocmit in raport cu acesta, ceea ce ar indreptati organele de control sa analizeze economicitatea tranzactiilor efectuate cu " ", in fapt aceasta masura este extinsa si la ceilalti contribuabili cu care petenta are relatii de afaceri, ".....", "MONO-HOUSE", "EUROPRIDE" si respectiv " ", fara insa sa fie justificata masura astfel adoptata de reprezentantii AIF Teleorman; in fapt, prin invocarea prevederilor art. 11 si 19 din Codul fiscal, se asociaza asa-zisul timp nelucrat cu o tranzactie neeconomica, in cazul tuturor tertelor persoane juridice cu care petenta are relatii comerciale, avand la baza un contract de lohn;

-organele de inspectie fiscala isi bazeaza constatarile(concretizate in marirea bazei impozabile cu veniturile considerate neinregistrate de petitioner), **printr-o analiza comparativa sintetica/insuficienta**, efectuata intre timpul efectiv lucrat(transformat in minute-minute lucrate, indicator extras din statele de salarii) si timpul facturat(indicator extras din Situatia privind produsele livrate, facturate, precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010 -situatii intocmite de petenta;

-organele de solutionare nu pot retine cu claritate care este metoda folosita de inspectia fiscala, norma legala incalcata de petenta, prevazuta de codul fiscal; si chiar daca metoda de lucru ar fi fost specificat, ce norma legala-fiscala este incalcata de managerul care nu reuseste sa asigure intr-o luna contractele de desfacere cu

partenerii de afaceri(contracte de tim lohn), asa incat sa fie obligat sa dea de lucru timp de 8 h/zi intregului personal?

-incadrarea ca sintetica/insuficienta a acestei analize s-a facut prin prisma urmatoarelor considerente:

-desi potrivit actului de control si anexelor acestuia se foloseste sintagma "timp efectiv lucrat" sau "minute lucrate in anul...", in fapt, acest indicator extras din statul de salarii reprezinta " ore regie" transformate in " minute regie", neluandu-se astfel in calcul faptul ca potrivit acelorasi state de salarii in indicatorul " timp efectiv lucrat" intra sau pot intra si orele suplimentare 50%, orele suplimentare 75%, orele suplimentare 100%, orele suplimentare 150% (transformate in minute);

-sintagma "ore regie" , include/sau poate include toate categoriile de personal angajat al societatii, inclusiv personal TESA, personal de intretinere si reparatii,s.a., nefacandu-se astfel o analiza si o departajare intre personalul direct productiv(care participa efectiv la realizarea produselor ce urmeaza sa fie facturate) si personalul indirect productiv care nu presteaza efectiv minute munca supuse facturarii;

-nu au fost analizate contractele de munca ale salariatilor, stiut fiind ca salarizarea după unitatea de timp (în regie) constă în stabilirea salariului după timpul lucrat, fără a se preciza în contractul individual de muncă nivelul (cantitatea) de muncă pe care trebuie să o efectueze salariatul în unitatea de timp (oră, săptămână, lună). In acest sens se retine ca sunt situații când este necesara si suficienta simpla prezență la postul de lucru, fără o activitate direct productiva a caror rezultate/produse sa fie susceptibile de facturare- de ex. paznici, personal reparatii - insa si aceasta activitate este îndreptățită la salariu întrucât este folositoare întregului colectiv. Atribuțiile persoanelor care ocupă aceste posturi sunt bine precizate în fișele posturilor respective. Aceste atribuții si rezultatele indeplinirii lor nu pot fi insa asimilate ca în cazul muncitorilor care transformă obiectele muncii/personal direct productiv;

-nu se retine cu claritate cum s-a ajuns la concluzia ca aceste tranzactii intre parteneri sunt neeconomice, in conditiile in care se face analiza costului fortei de munca utilizata, prin cuantificarea timpului de lucru de 8 ore de munca - in minute munca (timp brut) si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-nu este clarificat raportul juridic intre petenta si angajatii sai, in conditiile in care la dosarul cauzei nu este anexat un model de contract(fapt care ar fi lamurit acest aspect), neputandu-se astfel retine faptul ca salarizarea timpului efectiv lucrat se face functie de vanzari, de volumul/valoarea acestor vanzari raportate la timpul efectiv lucrat de personalul direct productiv;

-nu se face nici o trimitere in actul atacat la situatia stocurilor, desi o astfel de analiza era relevanta in stabilirea produselor obtinute-produselor facturate, raportat la unitatea de timp;

-luand in considerare faptul ca in cazul; activitatii de lohn, pretul de desfacere catre parteneri poate cuprinde pe langa valoarea manoperei si celelalte elemente de cost care concura la realizarea produsului(materiale consumabile, energie electrica, apa, intretinere reparatii, chirie, transport...) plus o cota de profit, astfel incat organele de solutionare nu pot retine relevanta analizei efectuata de organele de inspectie fiscala, care au luat in considerare numai manopera si compararea acesteia cu timpul efectiv lucrat si platit conform statelor de salarii; de aici se naste intrabarea: tariful pe unitatea de timp include numai manopera sau si alte elemente de cost?

-care este motivul de fapt care a condus la incadrarea tranzactiilor ca neeconomice (art. 11 cod fiscal), luand in considerare elementele de cost?

-in ceea ce priveste sustinerile contestatoarei, deopotriva aceste participa la neclaritatea starii de fapt fiscala, deoarece:

-desi Situatiile privind produsele livrate, facturate, precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010, sunt situatii intocmite de petenta, retinandu-se ca avandu-se la baza aceste situatii, comparate cu timpul total regie prestat de angajatii "", exista diferente cantitative(de timp)-valorice, petenta nu justifica in clar, nu sustine contestatia cu eventuale situatii-calcul, care sa reflecte aceste diferente, diferente generate potrivit spuselor acesteia, de neluarea in calcul a anumitor categorii de personal(indirect productiv), ori a anumitor grupe de salarizare(ore suplimentare);

-petenta nu anexeaza la contestatie un contract/contracte de munca din care sa se retina conditiile de salarizare acordate; nu este prezentata o situatie privind contractele incheiate, contravaloarea muncii efectiv prestate (tip regie), reflectata in facturi, care sa reflecte veniturile aferente timpului efectiv lucrat.

-nici petenta nu prezinta in contestatie structura elementelor de pret si de cost cuprinse in facturile reprezentand livrarile de tip lohn, pentru a justifica cheltuielile inregistrate sintetic in balanta.

b). in ceea ce priveste cheltuielile in suma totala de lei, incadrate ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit actului de control atacat, din calculatiile cost de productie prezentate de SC SRL, pentru anul 2011(anexa 5), a rezultat ca pentru prestarile de servicii pe care aceasta le-a efectuat in anul 2011, ii revin cheltuieli de exploatare de 4.348.055 lei.

In acest sens se precizeaza ca la data de 31.12.2011, contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli de exploatare in suma totala de 6.918.144 lei, rezultand astfel o diferenta de lei, considerata ca nefiind destinata obtinerii de venituri si fiind astfel incadrata ca si cheltuiala nedeductibila , prin incalcarea prevederilor art. 21 alin.1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu suma de lei s-a procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile.

Drept urmare in anul 2011 in urma inspectiei fiseale s-a majorat baza impozabila cu suma totala de lei (..... + =)

Avand in vedere ca in anul 2011, contribuabilul a declarat in Declaratia anuala privind impozitul pe profit cod 101, depusa sub numarul 6672/23.03.2012 (anexa nr.21), o pierdere fiscala in suma de lei, in urma inspectiei fiscale, s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de lei, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 105 , alin.9 ,din OG 92/2003 republicata s-a emis dispozitia de masuri privind diminuarea pierderii din evidenta fiscala ale societatii.

Astfel a rezultat un profit impozabil suplimentar in suma de lei (..... lei - lei).

Petenta sustine ca pentru anul 2011, decizia de majorare a bazei impozabile a impozitului pe profit s-a intemeiat pe majorarea veniturilor, dar si pe incadrarea in categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor in suma de lei, suma stabilita de catre organele fiscale tot intr-un mod lipsit de profesionalism, corectitudine, buna credinta, obiectivitate si responsabilitate,

Arata faptul ca organele fiscale nu prezinta care sunt prevederile legale pe care se intemeiaza, rationamentul aplicat nu are niciun temei legal: nu este destinata

obținerii de venituri și deci este cheltuiala nedeductibilă, orice sumă ce depășește costul de producție rezultat din calculațiile întocmite de societate.

Astfel, organele de soluționare se afla în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul acestei cauze, avându-se în vedere următoarele considerente:

-în actul de control, respectiv în RIF nu se prezintă în clar cum s-a ajuns efectiv la suma de 4.348.055 lei, cheltuieli de exploatare, organele de inspecție fiscală rezumându-se la a face trimitere la anexa 5, în condițiile în care anexa nr. 5 prezintă calculațiile cost producție pe produs; nu se face o departajare clară a cheltuielilor de exploatare, pe care organul de control le consideră ca fiind depășite și care nu sunt generatoare de venit;

-reflectarea globală a bazei impozabile, constituită atât din venituri neinregistrate (subpct. a- lei) cât și din cheltuieli nedeductibile (subpct. b, lei) și diminuarea pierderii fiscale(..... lei) cu această sumă cumulată lei(.....-.....), conduc la imposibilitatea pronunțării pe fondul cauzei, neputându-se individualiza, distinge(în baza documentelor care formează dosarul cauzei), proporția în care veniturile neinregistrate, respectiv cheltuielile nedeductibile, în cauză, participă la stabilirea impozitului pe profit în suma totală de lei;

-fundamentarea soluției care urmează să fie adoptată în cauză, rezidă și din faptul că reprezentanții AIF Teleorman nu au întocmit anexa privind calculul impozitului pe profit pe anul 2011,(acolo unde calculul impozitului pe profit putea fi individualizat și prezentat trimestrial).

-potrivit voinței legiuitorului, exprimată în prevederile OPANAF nr. 1181/2007, tabelele și **situațiile anexate** la Raportul de inspecție fiscală vor **fi semnate de organele de inspecție fiscală** și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății, însă în cazul de față situațiile anexa nr. 5 întocmite de contribuabil nu sunt semnate de organele de inspecție fiscală, ceea ce conduce la concluzia incertă privind verificarea acestora, ori acceptarea lor ca certe fără o verificare prealabilă;

-în același timp, petenta se rezumă la a considera lipsite de profesionalism și corectitudine măsurile adoptate de organele de inspecție fiscală, fără însă a încerca să motiveze de ce există diferențe între valorile înregistrate în contabilitate și sumele prezentate în situația anexă întocmită.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 6 și art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile OPANAF nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

[...]

**OPANAF nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, (MO nr. 611/2007), cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

CAP. VII

Anexe

Pentru fiecare impozit, taxa sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatarilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală

[...]

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecății trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente și prevederile art. 64 și art. 65 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

**OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

ART. 64

Forta probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

[...]

Astfel, în ceea ce privește soluția care urmează să fie adoptată cauzei îi sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) și art. 218 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.-elor nr. 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală;

**OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

ART. 216

Soluții asupra contestației

[...]

(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competență potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

*Ordinul Presedintelui ANAF nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (MO nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Având în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

4. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit al anului 2011, accesorii în suma totală de lei.

În fapt, prin prezenta decizie de soluționare, referitor la obligația fiscală principală (pentru neplata caruia la termen s-au calculat accesoriile) a primit prin prezenta decizie desființarea titlului de creanță.

Organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului **de drept - accesorum sequitur principale** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

Cauzei ii sunt aplicabile prevederile Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora:

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(M.O. nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusa 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**.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desființat, acesta putand fi contestat potrivit legii.

[...]

Astfel, urmează să fie **destiintata Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma in cuantum total de lei, reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, in suma totala de lei.**

5. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei de masuri nr./19.04.2012.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman, este de a se pronunta asupra masurii adoptata de organele de inspectie fiscala, urmare careia s-a dispus inregistrarea in evidenta contabila a diminuarii pierderii fiscale aferenta anului 2011, in suma de lei.

In fapt, la 31.12.2011, contribuabilul prezinta pierdere fiscala in suma de lei.

Constatarile organelor de inspectie fiscala au avut ca finalitate(aferent anului 2011), majorarea bazei impozabile cu veniturile neinregistrate aferente anului 2011, in suma totala de lei, respectiv cu cheltuielile considerate nedeductibile in suma totala de lei, dispunandu-se diminuarea pierderii fiscale cu acesta suma totala de lei(.....+.....), rezultand astfel baza impozabila pentru impozitul pe profit in suma de lei(.....-.....).

Asa cum se poate retine si din pct. 3 al Cap. III al prezentei decizii de solutionare, **organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta pe fondul acestei cauze, avandu-se in vedere urmatoarele considerente:**

-reflectarea globala a bazei impozabile, constituita atat din venituri neinregistrate (pct. 3. subpct. a- lei) cat si din cheltuieli nedeductibile (subpct. b, lei) si diminuarea pierderii fiscale(..... lei) cu această suma cumulata lei(.....-.....), conduc la imposibilitatea pronuntarii pe fondul cauzei, distinct, neputandu-se individualiza (in baza documentelor care formeaza dosarul cauzei), proportia in care veniturile neinregistrate, respectiv cheltuielile nedeductibile, in cauza, au participat la diminuarea acestei pierderi in suma de lei;

-aceasta stare de fapt este generata si de faptul ca reprezentantii AIF Teleorman nu au intocmit si anexat actului de control atacat, anexa privind calculul impozitului pe profit al anului 2011;

-de asemenea, nici Raportul de expertiza judiciara nr. 97/22.01.2013, nici Referatul cu propunerile de solutionare nr. 4166/16.07.2013, nu clarifica starea de fapt fiscala.

In drept, cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) si art. 218 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct.-elor nr. 11.5-11.7 din Ordinul Preşedintelui ANAF nr./2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile şi completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare.

(3¹) Soluţia de desfiinţare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a pronunţat soluţia de desfiinţare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei şi calea de atac

[...]

(3) În situaţia atacării la instanţa judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desfiinţarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluţiei de desfiinţare emise în procedura de soluţionare a contestaţiei se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă şi irevocabilă.

[...]

*Ordinul Presedintelui ANAF nr./2011, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situaţia în care se pronunţă o soluţie de desfiinţare totală sau parţială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiinţare.

11.6. Decizia de desfiinţare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluţionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiinţat, acesta putand fi contestat potrivit legii.

[...]

Avand in vedere argumentele de fapt si de drept prezentate, urmeaza sa fie desfiintata Dispozitia de masuri nr./19.04.2012.

6. In ceea ce priveste contestatia care vizeaza suma de lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar aferent transportului intracomunitar.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman, este de a se pronunta asupra masurii adoptata de organele de inspectie fiscala, urmare careia s-a dispus stabilirea in sarcina petentei a TVA stabilit suplimentar in suma de lei.

In fapt, in luna aprilie 2011, contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul pentru cumparari(anexa nr. 7) si decontul de TVA factura seria ROH nr.260/15.04.2011(anexa nr. 9), in suma totala de lei din care TVA in suma de lei, reprezentand transport intracomunitar.

Din analiza documentelor s-a constatat ca beneficiarul transportului este SC SA, cu sediul in Grecia, iar Contractul nr. 10...../2007, incheiat intre cele doua societati, precizeaza ca transportul este efectuat sau platit de catre SC SA, transportul fiind responsabilitatea acestuia asumata prin contract.

Astfel contribuabilul nu avea dreptul de deducere a TVA aferent facturii mentionate mai sus.

Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art.,alin.2) ,lit.a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul de operatiuni taxabile, motiv pentru care TVA in suma de lei a fost considerata TVA nedeductibila.

Petenta nu a fost de acord cu masura adoptata de organele de inspectie fiscala, mentionand in contestatie, urmatoarele:

-contractul de prestari servicii nr. 10...../29.06.2007, este incheiat intre SC SRL in calitate de prestator si SC SA in calitate de beneficiar, iar potrivit acestuia (la cap. VII) se prevede ca " transportul produselor se va face prin transportatorul numit de beneficiar, pe cheltuiala acestuia";

-factura seria ROH nr.260/15.04.2011, reprezentand c/v transport intracomunitar, emisa de INTERNATIONAL SRL, in suma totala de lei echivalentul a 3.100 Euro, din care TVA in suma de lei, a fost acceptata la plata si inregistrata in evidentele financiar-contabila si fiscala a societatii petitionare datorita faptului ca si societatea(petenta), pe baza relatiilor comerciale de colaborare, a facturat in data de 04.04.2011 catre SC SA transport marfuri in suma de 3.100 Euro, conform invoice 31/04.04.2011.

Avand in vedere argumentele prezentate, organele de solutionare retin ca netemeinice sustinerile contestatoarei, avandu-se in vedere urmatoarele:

-desi petenta invoca in sprijinul contestatiei sale prevederile contractului incheiat cu(nr. 10...../29.06.2007), in fapt aceste prevederi îi sunt nefavorabile, pct. VII "Transportul", mentionand faptul ca: *Transportul produselor se va face prin transportatorul numit de beneficiar, pe cheltuiala acestuia, si nu pe cheltuiala SRL;*

-de asemenea, desi petenta invoca faptul ca a facturat in data de 04.04.2011, catre, transport marfuri in suma de 3100 euro, conform invoice 31/04.04.2011, acest fapt s-a petrecut premegator fenomenului economic dedus judecatii, fenomen

petrecut in data de 15.04.2011, odata cu intocmirea facturii ROH260, reprezentand transport intracomunitar, serviciu facturat de Rohel Trans International catre

-totodata, in defavoarea petentei s-a retinut faptul ca in factura nr.260 din data de 15.04.2011, la rubrica descrierea serviciilor, este inscris "transport intracomunitar 24%", in timp ce in invoice nr. 31/04.04.2011, se mentioneaza:"cutii carton -27 paleti-confectii BBC";

-parcursandu-se pct. 29 din Raportul de expertiza judiciara contabila nr. 97/2013, s-a retinut mentiunea potrivit careia deducerea TVA cu suma de lei, este justificata, insa totodata s-a retinut ca aceasta este o solutie sintetica, **neargumentata de expert**, nefiind prezentate considerentele pe baza carora s-a ajuns la aceasta concluzie;

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. alin.(2) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal(MO nr. 927/23.12.2003), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART.

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Avand in vedere argumentele prezentate urmeaza sa fie respins ca neintemeiat acest capat de cerere din contestatie, pentru suma de lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata.

7. Accesorii aferente TVA in suma de lei, accesorii in suma totala de lei;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriile în cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul.

Întrucât in sarcina petiționarei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată in suma de lei, aceasta datorează și accesoriile calculate de inspectorii fiscali.

Principiului de drept ***accessorim sequitur principale*** își găsește deasemenea aplicabilitatea în speța de față.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată(M.O. nr.513/2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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. 120 Dobânzi

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

[...]

Art. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

[...]

Avand in vedere considerentele de fapt si de drept prezentate, urmeaza sa fie respins si acest capat de cerere din contestatie ca neintemeiat pentru suma in quantum total de lei, reprezentand accesorii.

8. Referitor la contestatia formulata pentru suma de lei, reprezentand TVA aferent avans achizitie autoturism.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman, este de a se pronunta asupra masurii adoptata de organele de inspectie fiscala, urmare careia s-a dispus stabilirea in sarcina petentei a TVA stabilit suplimentar in suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in data de 27.05.2011, contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si decontul de TVA factura nr.20003134/27.05.2011 emisa de SC SRL, reprezentand avans pentru achizitionarea unui autoturism in suma totala de lei din care TVA in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere al acestei sume, in cauza fiind aplicabile prevederile art. ¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Din contestatia petitionarei se retine ca in anul 2011 a achizitionat doua autoturisme, in vederea efectuării transportului asociatului si administratorului societatii pe ruta Salonic-Grecia si administratorului societatii Kefalidis Iannis la locul desfasurarii activitatii, pentru activitatea curenta.

De asemenea, mentioneaza ca speta de fata se incadreaza in exceptiile art.^{^1} alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece acest autoturism asigura transportul unei parti din personalul societatii, la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In acelasi timp, parcurgand documentele care formeaza dosarul cauzei, organele de solutionare au retinut ca aceasta speta constituie obiectul Suplimentului la Raportul de expertiza judiciara contabila nr. 26/20.03.2013.

Potrivit acestui in scris, Hotararea nr. 291/23.03.2011 a Adunarii Generale a Asociatilor petentei priveste achizitia acestui autoturism, contractul de munca nr. 55/17.01.2011 intocmit pe perioada nedeterminata, vizeaza angajarea D-lui Mariuta Radu in functia de sofer, mentionandu-se faptul ca petenta detine ordine de deplasare si foi de parcurs intocmite in data de 18.10.2011, 11.01.2012 si 29.09.2011.

Concluzia expertului este ca se considera ca un vehicul nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, in situatia in care pe langa utilizarea in scopul activitatii economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal(concluzie regasita si in pct. 45^{^1} din normele metodologice ale codului fiscal);

De asemenea in acest sens concluzioneaza ca documentele mai sus prezentate nu pot fi considerate documente ce dovedesc utilizarea exclusiva a vehiculului pentru activitatile exceptate de art.^{^1} alin.(1) lit. a). din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, mentionand ca documentele mai sus mentionate nu se incadreaza in exceptia prevazuta de lege.

In conditiile prezentate, organele de solutionare retin ca neintemeiata si insuficient argumentata contestatia, avandu-se in vedere urmatoarele considerente:

-legiuitorul a impus sa nu poata fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei vehiculelor rutiere motorizate care au o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului;

-desi petenta sustine ca speta se incadreaza in exceptiile acestei reglementari legale, respectiv ca, cu ajutorul acetui autovehicul se efectueaza transportul administratorilor societatii, respectiv a angajatilor la si de la locul de munca, aceasta simpla sustinere, nesustinuta cu documente doveditoare nu este de natura sa conduca la solutionarea favorabila a cauzei; in acest sens este de retinut ca petenta putea anexa la dosarul contestatiei eventuale foi de parcurs, ordine de deplasare, ori copii ale contractelor de munca, in care sa se prevada ca societatea asigura transportul angajatilor la si de la locul de munca;

-totodata, s-a retinut insuficienta probelor de care se face vorbire in dosarul cauzei(suplimentul la raportul de expertiza judiciara contabila), **documente neregasite in copie la acest dosar**(ordinele de deplasare si foile de parcurs din 18.10.2011, 11.01.2012 si 29.09.2011, respectiv contractul de munca nr. 55/17.01.2011), in scrisuri pe care si expertul le considera ca nu se incadreaza in exceptia stipulata de legiuitor;

-se retine ca petenta nu dovedeste faptul ca acest autovehicul este **utilizat exclusiv** pentru transportul de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art.¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 45¹ din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în care se stipulează:

*Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal(MO nr. 927/23.12.2003) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

[...]

Art.¹

45¹.

(1) În aplicarea art.¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

[...]

În ceea ce privește insuficiența probelor aduse în sprijinul contestației, cauzei îi sunt aplicabile și prevederile art. 213 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 2.5 din OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în care se menționează:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată(MO nr. 513/2007), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

*OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0/31.05.2011);

[...]

2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

[...]

Avand in vedere argumentele prezentate, urmeaza sa fie respins ca neintemeiat si insuficient argumentat acest capat de cerere din contestatie, pentru suma de lei, reprezentand TVA suplimentar de plata.

9. In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA in suma de lei, accesorii in suma totala de lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriiile în cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina petiționarei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, aceasta datorează și accesoriiile calculate de inspectorii fiscali.

Principiului de drept ***accessorim sequitur principale*** își găsește deasemenea aplicabilitatea în speța de față.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată(M.O. nr.513/2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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. 120 Dobânzi

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

[...]

Art. 120[^]1

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

[...]

Avand in vedere considerentele de fapt si de drept prezentate, urmeaza sa fie respins si acest capat de cerere din contestatie ca neintemeiat si insuficient argumentat pentru suma in quantum total de 2.094 lei, reprezentand accesorii.

10. Referitor la TVA in suma de lei, aferent achizitiei unui autoturism.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman, este de a se pronunta asupra masurii adoptata de organele de inspectie fiscala, urmare careia s-a dispus stabilirea in sarcina petentei a TVA stabilit suplimentar in suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in data de 17.08.2011, contribuabilul a achizitionat un autoturism cu factura nr. 20003181/17.08.2011, emisa de SC SRL, in suma totala de 282.000 lei, din care TVA in suma de 54.580 lei si totodata a stornat factura de avans nr. 20003134/27.05.2011 cu TVA in suma de lei, ramanand un TVA deductibil in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere al acestei sume, in cauza fiind aplicabile prevederile art. ^{^1} alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Din contestatia petitionarei se retine ca in anul 2011 a achizitionat doua autoturisme, in vederea efectuării transportului asociatului si administratorului societatii pe ruta Salonic-Grecia si administratorului societatii Kefalidis Iannis la locul desfasurarii activitatii, pentru activitatea curenta.

De asemenea, mentioneaza ca speta de fata se incadreaza in exceptiile art. ^{^1} alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece acest autoturism asigura transportul unei parti din personalul societatii, la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In acelasi timp, parcurgand documentele care formeaza dosarul cauzei, organele de solutionare au retinut ca aceasta speta constituie obiectul Suplimentului la Raportul de expertiza judiciara contabila nr. 26/20.03.2013.

Potrivit acestui in scris, Hotararea nr. 291/23.03.2011 a Adunarii Generale a Asociatilor petentei priveste achizitia acestui autoturism, contractul de munca nr. 55/17.01.2011 intocmit pe perioada nedeterminata, vizeaza angajarea D-lui Mariuta Radu in functia de sofer, mentionandu-se faptul ca petenta detine ordine de deplasare si foi de parcurs intocmite in data de 18.10.2011, 11.01.2012 si 29.09.2011.

Concluzia expertului este ca se considera ca un vehicul nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, in situatia in care pe langa utilizarea in scopul activitatii economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal(concluzie regasita si in pct. 45^{^1} din normele metodologice ale codului fiscal);

De asemenea in acest sens expertul concluzioneaza ca documentele mai sus prezentate nu pot fi considerate documente ce dovedesc utilizarea exclusiva a vehiculului pentru activitatile exceptate de art. ¹ alin.(1) lit. a). din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, mentionand ca documentele mai sus mentionate nu se incadreaza in exceptia prevazuta de lege.

In conditiile prezentate, organele de solutionare retin ca neintemeiata si insuficient argumentata contestatia, avandu-se in vedere urmatoarele considerente:

-legiuitorul a impus sa nu poata fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei vehiculelor rutiere motorizate care au o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului;

-desi petenta sustine ca speta se incadreaza in exceptiile acestei reglementari legale, respectiv ca, cu ajutorul acetui autovehicul se efectueaza transportul administratorilor societatii, respectiv a angajatilor la si de la locul de munca, aceasta simpla sustinere, nesustinuta cu documente doveditoare nu este de natura sa conduca la solutionarea favorabila a cauzei; in acest sens este de retinut ca petenta putea anexa la dosarul contestatiei eventuale foi de parcurs, ordine de deplasare, ori copii ale contractelor de munca, in care sa se prevada ca societatea asigura transportul angajatilor la si de la locul de munca;

-totodata, s-a retinut insuficienta probelor de care se face vorbire in dosarul cauzei(suplimentul la raportul de expertiza judiciara contabila), **documente neregasite in copie la acest dosar**(ordinele de deplasare si foile de parcurs din 18.10.2011, 11.01.2012 si 29.09.2011, respectiv contractul de munca nr. 55/17.01.2011), inscri suri pe care si expertul le considera ca nu se incadreaza in exceptia stipulata de legiuitor;

-se retine ca petenta nu dovedeste faptul ca acest autovehicul este **utilizat exclusiv** pentru transportul de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. ¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 45¹ din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se stipuleaza:

*Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal(MO nr. 927/23.12.2003) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

[...]

Art.¹

45¹.

(1) În aplicarea art.¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

[...]

În ceea ce privește insuficiența probelor aduse în sprijinul contestației, cauzei îi sunt aplicabile și prevederile art. 213 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 2.5 din OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în care se menționează:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată(MO nr. 513/2007), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

*OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0/31.05.2011);

[...]

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

[...]

Având în vedere argumentele prezentate, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și insuficient argumentată această cerere din contestație, pentru suma de lei, reprezentând TVA suplimentară de plată.

11. În ceea ce privește accesoriile aferente TVA în suma de lei, accesorii în suma totală de lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesorii în cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina petiționarei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, aceasta datorează și accesoriile calculate de inspectorii fiscali.

Principiului de drept **accessorim sequitur principale** își găsește de asemenea aplicabilitatea în speța de față.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată (M.O. nr.513/2007), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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. 120 Dobânzi

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

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

[...]

Art. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

[...]

Având în vedere considerentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie respins și acest capat de cerere din contestație ca neintemeiat și insuficient argumentat pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând accesorii.

12. Referitor la TVA în suma de lei, aferent diferentelor la cheltuielile de exploatare.

Cauza supusa soluționării DGFP Teleorman, este de a se pronunța asupra măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, urmare careia s-a dispus stabilirea în sarcina petentei a TVA stabilit suplimentar în suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, in calculatiile cost de productie prezentate de SC SRL pentru anul 2011 , rezulta ca pentru prestarile de servicii pe care aceasta le-a efectuat in anul 2011 ii revine o cheltuiala in suma totala de 4.348.055 lei (anexa nr.24) .

Se precizeaza ca la data de 31.12.2011, conform balantei de verificare, contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli de exploatare in suma totala de 6.918.144 lei, aferente prestarilor de servicii, rezultand astfel o diferenta de lei (6.918.144 lei - 4.348.055 lei) , cheltuiala care nu este destinata realizarii de venituri si pe care contribuabilul nu o poate justifica.

Astfel cheltuielile inregistrate in suma totala de lei, au fost incadrate ca si cheltuieli nedeductibile.

Organele de inspectie au procedat la determinarea TVA deductibila la care SC SRL are dreptul conform situatiilor cost de productie .

La data de 31.12.2011 contribuabilul prezinta in evidenta contabila TVA deductibila in suma totala de 353.099 lei, iar in conformitate cu elementele de cost purtatoare de TVA din situatia prezentata de contribuabil "Calculatie cost de productie" pe anul 2011 (anexa nr.5), acesta prezinta o cheltuiala in suma de 961.453 lei pentru care are dreptul de a deduce TVA in suma de 230.749 lei($961.453 \times 24\%$) conform (anexei nr.25).

Se mentioneaza ca au fost incalcate prevederile art., alin.1) , lit.a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care se stabileste o suma suplimentara de natura TV A de plata in suma de lei.

Petenta sustine ca organele fiscale au procedat la determinarea TVA deductibila la care societatea are dreptul, pe baza situatiilor cost de productie si avand in vedere TVA deductibila inregistrata in evidenta contabila la data de 31.12.2011, motiv pentru care au diminuat dreptul de deducere al TVA cu suma de lei.

Arata ca argumentele prezentate la capitolul impozitul pe profit, sunt valabile si in cazul TVA. In acest sens, se sustine ca suma de lei, a fost stabilita de catre organele fiscale intr-un mod lipsit de profesionalism, corectitudine, buna credinta, obiectivitate si responsabilitate.

Referitor la mentiunile inscrise in Raportul de expertiza judiciara contabila nr. 97/22.01.2013, respectiv Referatul cu propunerile de solutionare nr. 4166/16.07.2013, acestea nu clarifica starea de fapt fiscala.

Organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala prin prisma urmatoarelor considerente:

-neclaritati privind modul de calcul/stabilire a TVA suplimentar de plata, in conditiile in care suma reprezentand TVA dedus conform balantei, in suma de 353.099 lei, a fost diminuat cu TVA cumulata incadrata de organele de inspectie ca fara drept de deducere de 57.041 lei(.....+.....+.....), iar suma ramasa(296.058), a fost comparata(diminuata) cu TVA individualizat prin situatiile prezentate de contribuabil(anexa 5), TVA cumulat in suma de lei, stabilit ca fiind TVA deductibil de organul de inspectie fiscala;

-neclaritati privind relevanta situatiei anexa nr. 5, nesemnata de organele de inspectie fiscala, respectiv neclaritati privind verificarea/neverificarea acestei situatii de catre organele de inspectie fiscala;

-nu se poate retine cu claritate care este metoda de calcul legala, norma fiscala incalcata, potrivit careia organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA deductibila prin inmultirea cheltuielilor stabilite ca deductibile de organul de inspectie fiscala cu 24%, in conditiile in care deductibilitatea se stabileste avand la baza documente legale -ex. facturi- fiind strict reglementata de codul fiscal;

-insa, nici petenta nu prezinta motivele/documentele care sa justifice eventualele diferente existente intre sumele evidentiate in contabilitate si sumele reflectate de situatiile intocmite de contestatoare insasi;

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 6 si art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile OPANAF nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Art. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) *Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

[...]

*OPANAF nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, (MO nr. 611/2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

CAP. VII

Anexe

[...]

Tabelele si situatiile anexate la Raportul de inspectie fiscala vor fi semnate de organele de inspectie fiscala si, pentru luare la cunostinta, de catre reprezentantul societatii.

[...]

Totodata potrivit principiului "orice lucru supus judecării trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

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

[...]

Astfel, in ceea ce priveste solutia care urmeaza sa fie adoptata cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3^1) si art. 218 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct.-elor nr. 11.5-11.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr./2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

**OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile și completările ulterioare;*

[...]

ART. 216

Solutii asupra contestatiei

[...]

(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.

(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

**Ordinul Presedintelui ANAF nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0/31.05.2011);*

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusa 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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desființat, acesta putand fi contestat potrivit legii.

[...]

Având în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată.

13. În ceea ce privește accesoriile aferente TVA în suma de lei, accesorii în suma totală de lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriile în cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, prin prezenta decizie de soluționare, referitor la obligația fiscală principală (pentru neplata caruia la termen s-au calculat accesoriile) a primit prin prezenta decizie desființarea titlului de creanță.

Organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului **de drept - accesorum sequitur principale** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

Cauzei îi sunt aplicabile prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora:

*Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Astfel, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând accesorii aferente TVA stabilit suplimentar de plată, în suma totală de lei.

14. Referitor la TVA în suma de lei, aferent veniturilor neinregistrate în anul 2011.

Cauza supusă soluționării DGFP Teleorman, este de a se pronunța asupra măsurii adoptate de organele de inspecție fiscală, urmare careia s-a dispus stabilirea în sarcina petentei a TVA stabilit suplimentar în suma de lei.

In fapt, potrivit actului de control atacat, luand in considerare constatările prezentate la Cap.III-impozitul pe profit s-a constatat ca au rezultat venituri neinregistrate in evidenta contabila aferente minutelor nefacturate astfel:

SC SRL , nu a facturat un volum de munca in perioada 01.01.2011-31.12.2011 constand intr-un numar de 2.333.040 minute.(32.731.680 minute lucrate - 30.398.640 minute facturate)

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au calculat veniturile aferente minutelor nefacturate in perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, aplicand tariful pe care acesta la consemnat, practicat si acceptat in "Situatia privind produsele livrate ,facturate precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anul 2011", adica 0,1722 lei /minut fara TVA, rezultand astfel venituri nefacturate in suma totala de 40 1.750 lei calculate astfel:

-2.333.069 minute nefacturate x 0,1722 lei/ minut fara TVA = lei

Se precizeaza ca pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2011 SC SRL a efectuat livrari la intern in proportie de 15.84 % din totalul de livrari.

Astfel ponderea de livrari pentru intern aferenta anului 2011 ,aplicata asupra veniturilor neanregistrate este in suma totala de 63.678 lei (401.754 lei x 15.84% = 63.678 lei), suma care reprezinta baza impozabila pentru TVA suplimentara calculata in urma controlului. .

In urma celor constatate a rezultat o TVA colectata in suma de lei
(63.678 x 24% = 15.273 lei).

Se mentioneaza ca astfel au fost incalcate prevederile art. 129 , alin.1, art. 134/1, alin.1, art. 137 .alin.1 ,lit.a) si art.150, alin 1 ,lit.a, din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

Petenta sustine faptul ca in baza constatarilor referitoare la majorarea impozitului pe profit din perioada 01.01.2011-31.12.2011, si anume ca societatea nu a facturat si nu a inregistrat veniturile in suma totala de lei, venituri aferente unui volum de munca constand intr-un numar de 2.333.040 minute la care s-a aplicat tariful de 0,1722 lei/minut (fara TVA), si tinand cont de ponderea de 15,84 % cat reprezinta livrarile la intern din total livrari efectuate de societate in anul 2011, organele fiscale au majorat baza impozabila a TVA cu 63.637 lei (..... * 15,84 %), rezultand majorarea TVA colectata cu suma de 15.273 lei (63.637 lei * 24 %).

In considerarea relevantei starii de fapt fiscala, organele de revizuire au tinut cont si de concluziile Expertizei judiciare contabile nr. 97/22.01.2013, potrivit carora, citam:

-Nici o dispozitie legala nu prevede reconsiderarea bazei impozabile prin considerarea ca fiind venituri ale societatii comerciale, veniturile din volum de munca prestata de persoanele angajate;

-Contractele de munca incheiate pe perioada nedeterminata de societate nu pot fi interpretate fiscal ca <<aducatoare de venit>>, acestea aflandu-se sub incidenta Codului muncii, iar anumite perioade cum ar fi: concedii de munca, zile nelucratoare, concedii medicale, LIPSA COMENZI, starea sanatatii, disponibilitate fizica, etc. personalul angajat sa nu poata lucra efectiv-la minut, nu se pot include in norma de calcul a bazei impozabile;

-Chiar daca conform contractului individual de munca persoana angajata lucreaza 8 ore/zi, ar fi absurd sa cuantificam acest program de munca in minute munca si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-Calculul aritmetic efectuat de organele de inspectie fiscala prin inmultirea numarului de angajati cu numarul de ore din contractul de munca si cu numarul de minute existente intr-o ora si considerat baza legala de impozitare nu este prevazut de nici o norma legala imperativa, cu caracterul de a inlatura dispozitiile art. 19 din Legea nr. 571/2003;

-Desi metoda de calcul aplicata de catre organele fiscale este total neprofesionista, chiar si in aceasta situatie, cel putin ar fi trebuit identificat personalul care presteaza serviciile respective, deoarece nu orice angajat, indiferent de fisa postului, produce un venit impozabil in fiecare minut din cele 8 ore de munca;

-Situatia contabila efectuata si inregistrata de societate pentru anii 2007-2011 privind contractele de prestari servicii(lohn), comenzile de lucrari , procedura de facturare si facturarea -incasarea facturilor emise este certa si corect inregistrata;

-Veniturile societatii din perioada 2007-2011 au fost inregistrate corect in contabilitate si anume, cu respectarea conceptului contabilitatii de angajamente si a reglementarilor contabile aplicabile."

Urmare acestor argumente, organele de solutionare retin ca neclara starea de fapt fiscala prin prisma urmatoarelor considerente:

-desi in actul de control atacat se face referire la relatiile de afiliere existente intre petenta si SC SA, respectiv la insuficienta informatiilor referitoare la dosarul preturilor de transfer intocmit in raport cu acesta, ceea ce ar indreptati organele de control sa analizeze economicitatea tranzactiilor efectuate cu " ", in fapt aceasta masura este extinsa si la ceilalti contribuabili cu care petenta are relatii de afaceri, ".....", "MONO-HOUSE", "EUROPRIDE" si respectiv " ", fara insa sa fie justificata masura astfel adoptata de reprezentantii AIF Teleorman; in fapt, prin invocarea prevederilor art. 11 si 19 din Codul fiscal, se asociaza asa-zisul timp nelucrat cu o tranzactie neeconomicoasa, in cazul tuturor tertelor persoane juridice cu care petenta are relatii comerciale, avand la baza un contract de lohn;

*-organele de inspectie fiscala isi bazeaza constatările(concretizate in marirea bazei impozabile cu veniturile considerate neinregistrate de petitionara), **printr-o analiza comparativa sintetica/insuficienta**, efectuata intre timpul efectiv lucrat(transformat in minute-minute lucrate, indicator extras din statele de salarii) si timpul facturat(indicator extras din Situatie privind produsele livrate, facturate, precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010 -situatii intocmite de petenta;*

-organele de solutionare nu pot retine cu claritate care este metoda folosita de inspectia fiscala, norma legala incalcata de petenta, prevazuta de codul fiscal; si chiar daca metoda de lucru ar fi fost specificat, ce norma legala-fiscala este incalcata de managerul care nu reuseste sa asigure intr-o luna contractele de desfacere cu partenerii de afaceri(contracte de tim lohn), asa incat sa fie obligat sa dea de lucru timp de 8 h/zi intregului personal?

-incadrarea ca sintetica/insuficienta a acestei analize s-a factut prin prisma urmatoarelor considerente:

-desi potrivit actului de control si anexelor acestuia se foloseste sintagma "timp efectiv lucrat" sau "minute lucrate in anul...", in fapt, acest indicator extras din statul de salarii reprezinta " ore regie" transformate in " minute regie", neluandu-se astfel in calcul faptul ca potrivit acelorasi state de salarii in indicatorul " timp efectiv lucrat" intra sau pot intra si orele suplimentare 50%, orele suplimentare 75%, orele suplimentare 100%, orele suplimentare 150% (transformate in minute);

-sintagma "ore regie" , include/sau poate include toate categoriile de personal angajat al societatii, inclusiv personal TESA, personal de intretinere si reparatii,s.a., nefacandu-se astfel o analiza si o departajare intre personalul direct productiv(care participa efectiv la realizarea produselor ce urmeaza sa fie facturate) si personalul indirect productiv care nu presteaza efectiv minute munca supuse facturarii;

-nu au fost analizate contractele de munca ale salariatilor, stiut fiind ca salarizarea după unitatea de timp (în regie) constă în stabilirea salariului după timpul lucrat, fără a se preciza în contractul individual de muncă nivelul (cantitatea) de muncă pe care trebuie să o efectueze salariatul în unitatea de timp (oră, săptămână, lună). În acest sens se retine ca sunt situații când este necesara si suficienta simpla prezență la postul de lucru, fără o activitate direct productiva a caror rezultate/produse sa fie susceptibile de facturare- de ex. paznici, personal reparatii - insa si aceasta activitate este îndreptățită la salariu întrucât este folositoare întregului colectiv. Atribuțiile persoanelor care ocupă aceste posturi sunt bine precizate în fișele posturilor respective. Aceste atribuții si rezultatele indeplinirii lor nu pot fi insa asimilate ca în cazul muncitorilor care transformă obiectele muncii/personal direct productiv;

-nu se retine cu claritate cum s-a ajuns la concluzia ca aceste tranzactii între parteneri sunt neeconomice, în condițiile în care se face analiza costului fortei de munca utilizata, prin cuantificarea timpului de lucru de 8 ore de munca - în minute munca (timp brut) si care sa fie susceptibile de facturare, aducatoare de venit si evident supuse impozitarii;

-nu este clarificat raportul juridic între petenta si angajatii sai, în condițiile în care la dosarul cauzei nu este anexat un model de contract(fapt care ar fi lamurit acest aspect), neputandu-se astfel retine faptul ca salarizarea timpului efectiv lucrat se face functie de vanzari, de volumul/valoarea acestor vanzari raportate la timpul efectiv lucrat de personalul direct productiv;

-nu se face nici o trimitere în actul atacat la situatia stocurilor, desi o astfel de analiza era relevanta în stabilirea produselor obtinute-produselor facturate, raportat la unitatea de timp;

-luând în considerare faptul ca în cazul; activitatii de lohn, pretul de desfacere către parteneri poate cuprinde pe lângă valoarea manoperei si celelalte elemente de cost care concura la realizarea produsului(materiale consumabile, energie electrica, apa, intretinere reparatii, chirie, transport...) plus o cota de profit, astfel încat organele de solutionare nu pot retine relevanta analizei efectuata de organele de inspectie fiscala, care au luat în considerare numai manopera si compararea acesteia cu timpul efectiv lucrat si platit conform statelor de salarii; de aici se naste intrabarea: tariful pe unitatea de timp include numai manopera sau si alte elemente de cost?

-care este motivul de fapt care a condus la încadrarea tranzactiilor ca neeconomice (art. 11 cod fiscal), luând în considerare elementele de cost?

-în ceea ce priveste sustinerile contestatoarei, deopotriva aceste participa la neclaritatea starii de fapt fiscala, deoarece:

-desi Situatiile privind produsele livrate, facturate, precum si necesarul de minute necesare pentru efectuarea produselor livrate pentru anii 2007-2010, sunt situatii întocmite de petenta, retinandu-se ca avandu-se la baza aceste situatii, comparate cu timpul total regie prestat de angajatii "", exista diferente cantitative(de timp)-valorice, petenta nu justifica în clar, nu sustine contestatia cu eventuale situatii-calcul, care sa reflecte aceste diferente, diferente generate potrivit spuselor acesteia, de neluarea în calcul a anumitor categorii de personal(indirect productiv), ori a anumitor grupe de salarizare(ore suplimentare);

-petenta nu anexeaza la contestatie un contract/contracte de munca din care sa se retina conditiile de salarizare acordate; nu este prezentata o situatie privind contractele incheiate, contravaloarea muncii efectiv prestate (tip regie), reflectata in facturi, care sa reflecte veniturile aferente timpului efectiv lucrat.

-nici petenta nu prezinta in contestatie structura elementelor de pret si de cost cuprinse in facturile reprezentand livrarile de tip lohn, pentru a justifica cheltuielile inregistrate sintetic in balanta.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 6 si art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

Art. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) *Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

[...]

Totodată potrivit principiului "orice lucru supus judecăţii trebuie să fie dovedit", cauzei îi sunt incidente şi prevederile art. 64 şi art. 65 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în care se stipulează:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 64

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale şi a oricaror cereri adresate organului fiscal.*

[...]

Astfel, in ceea ce priveste solutia care urmeaza sa fie adoptata cauzei ii sunt incidente prevederile art. 216 alin.(3), art. 216 alin.(3¹) si art. 218 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispoziţiile pct.-elor nr. 11.5-11.7 din Ordinul Preşedintelui

ANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală;

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (MO nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

Soluții asupra contestației

[...]

(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

[...]

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

[...]

*Ordinul Președintelui ANAF nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (MO nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Având în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, urmează să fie desființată Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în cuantum total de lei, reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată.

15. În ceea ce privește accesoriile aferente TVA în suma de lei, accesorii în suma totală de lei.

În fapt, prin prezenta decizie de soluționare, referitor la obligația fiscală principală (pentru neplata caruia la termen s-au calculat accesoriile) a primit prin prezenta decizie desființarea titlului de creanță.

Organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului **de drept - accesorum sequitur principale** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

Cauzei îi sunt aplicabile prevederile Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr./2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr.0/31.05.2011);

[...]

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

*11.6. 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**.*

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

[...]

Astfel, urmează să fie **destiintata Decizia de impunere nr. FTR/17.04.2012, pentru suma în quantum total de 2.724 lei, reprezentand accesorii aferente TVA suplimentar de plata, în suma totală de 15.273 lei.**

16. Privitor la contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. FTR/13.04.2012-anexa a Deciziei de impunere nr. FTR/2012.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman este de a se pronunta asupra obiectului cauzei reprezentat de contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala, în condițiile în care acesta-potrivit normelor-reprezinta anexa a deciziei de impunere atacata.

In fapt, desi formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. F-TR/17.04.2012, act administrativ fiscal care reprezinta titlul de creanta prin care au fost stabilite în sarcina petentei debitele suplimentare de plata, concomitent petenta formuleaza contestatie si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012.

Este de retinut faptul ca rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.

Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.

Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate-nu se stabilesc direct prin acest înscris debite în sarcina contribuabilului;

In conditiile prezentate, in care prezenta decizie de solutionare are ca obiect debitele stabilite prin titlul de creanta, contestatia formulata si impotriva raportului de inspectie fiscala va ramane fara obiect.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct. 11.1 lit. c). din OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, in care se stipuleaza:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(MO nr. 513/2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Art. 109 Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) *Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

(3) *Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

[...]

*OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0 din 31 mai 2011)-in vigoare la data depunerii contestatiei;

[...]

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;*

[...]

Avand in vedere argumentele prezentate, urmeaza sa fie respinsa ca fiind fara obiect contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012.

17. Privitor la contestatia formulata impotriva Procesului verbal nr./03.04.2012.

Cauza supusa solutionarii DGFP Teleorman este de a se pronunta asupra obiectului cauzei reprezentat de contestatia formulata impotriva procesului - verbal de control, care potrivit normelor legale se intocmeste urmare inspectiei fiscale, cand au fost constatate fapte ce ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, in cazul de fata constatarile de natura fiscala din procesul verbal fiind aceleasi cu cele din raportul de inspectie fiscala si decizia atacata.

In fapt, desi formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. F-TR/17.04.2012, act administrativ fiscal care reprezinta titlul de creanta prin care au fost stabilite in sarcina petentei debitele suplimentare de plata, concomitent petenta formuleaza contestatie si impotriva Procesului verbal nr./03.04.2012.

Este de retinut faptul ca organele fiscale sesizeaza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

În aceasta situație organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului.

De asemenea, este de retinut ca prin acest proces verbal nu sunt stabilite debite in sarcina contribuabilului ci sunt consemnate faptele care ar putea întruni elementele constitutive ale unor infractiuni.

Or, in conditiile in care urmare instrumentarii dosarului penal, organele de cercetare penala au dispus scoaterea de sub urmarirea penala a administratorului petentei, se retine ca la data reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei, cererea vizand acest proces-verbal va ramane fara obiect.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 108 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct. 11.1 lit. c). din OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, in care se stipuleaza:

*OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(MO nr. 513/2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Art. 108 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului.

*OPANAF nr./2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(MO nr.0 din 31 mai 2011)-in vigoare la data depunerii contestatiei;

[...]

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;

[...]

Avand in vedere argumentele prezentate, urmeaza sa fie respinsa ca fiind fara obiect contestatia formulata impotriva Procesului-verbal nr./03.04.2012.

18. Privitor la contestatia formulata impotriva sechestrului asigurator si altor masuri de indisponibilizare a patrimoniului societatii.

Prin cererea de reluare procedura administrativa de solutionare a contestatiei inregistrata la DGFP Teleorman sub nr./11.06.2013, petenta solicita si ridicarea oricaror masuri asiguratorii, sechestre, popriri, mentionand faptul ca Judecatoria si Tribunalul Alexandria, au constatat nelegalitatea si netemeinicia masurilor de instituire sechestru, sechestru asigurator, respectiv a altor masuri de indisponibilizare a patrimoniului societatii.

Fata de aceasta solicitare DGFP Teleorman-Biroul Solutionare Contestatii nu detine competenta materiala de a se pronunta.

In conditiile prezentate, aceasta solicitare a petentei a fost comunicata AFP pentru Contribuabilii Mijlocii in vederea adoptarii de catre aceasta a masurilor legale care se impun in cauza.

Correspondenta s-a purtat prin Adresele nr./13.06.2013,/17.06.2013 si nr./20.06.2013, trasmitandu-i-se organului fiscal teritorial toate documentele care formeaza dosarul cauzei, documente transmise organelor de solutionare de catre Biroul Juridic Teleorman si petitionara.

In acest sens, a fost informat si contribuabilul prin Adresa nr./28.06.2013.

* *

Referitor la cererea formulata impotriva Deciziei de nemodificare nr. FTR/17.04.2012, mentionam faptul ca acest capat de cerere a fost solutionat pe fond prin Decizia nr./25.06.2012, fiind respinsa ca fiind lipsita de interes contestatia formulata de petenta.

*

* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscala, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr./2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **directorul executiv al DGFP Teleorman**

D E C I D E :

Art. 1. Se desfiinteaza Decizia de impunere F-TR nr./17.04.2012, pentru suma in quantum total de lei, reprezentând:

- lei -impozit pe profit stabilit suplimentar(2007-2010);
- lei-accesorii aferente impozitului pe profit

, AIF Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmeasca un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art. 2. Se desfiinteaza Decizia de impunere F-TR nr./17.04.2012, pentru suma in quantum total de lei, reprezentând:

- lei -impozit pe profit stabilit suplimentar(2011);
- lei-accesorii aferente impozitului pe profit

, AIF Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmeasca un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art. 3. Se desfiinteaza Dispozitia de masuri nr./19.04.2012, pentru suma in quantum total de lei, AIF Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmeasca un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art. 4. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL -, pentru suma in quantum total de lei, reprezentand

- lei -TVA aferent transportului intracomunitar;
- lei -accesorii aferente TVA suplimentar de plata.

Art. 5. Se respinge ca neintemeiata si insuficient argumentata contestatia formulata de SC SRL -....., pentru suma in quantum total de lei, reprezentand

- lei -TVA aferent avans achizitiei autoturism;
- lei -accesorii aferente TVA avans achizitie autoturism;
- lei - TVA aferent achizitiei autoturism;
- lei -accesorii aferente TVA achizitie autoturism.

Art. 6. Se desfiinteaza Decizia de impunere F-TR nr./17.04.2012, pentru suma in quantum total de lei, reprezentând:

- lei -TVA aferent cheltuielilor de exploatare;
- lei-accesorii aferente acestuia TVA.

, AIF Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmeasca un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art. 7. Se desfiinteaza Decizia de impunere F-TR nr./17.04.2012, pentru suma in quantum total de lei, reprezentând:

- lei -TVA aferent veniturilor neinregistrate;
- lei-accesorii aferente acestuia TVA.

, AIF Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

Art. 8. Se respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de SC SRL -....., impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TR/13.04.2012;

Art. 9. Se respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de SC SRL -....., impotriva Procesului -verbal nr. /03.04.2012;

Art. 10. In ceea ce priveste contestatia vizand sechestrul asigurator si alte masuri de indisponibilizare a patrimoniului societatii, organele de solutionare au transmis documentele care formeaza dosarul acestei cauze, catre AFP Contribuabilii Mijlocii.

Art. 11. Decizia poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art. 12. Prezenta a fost redactată în 5(cinci) exemplare, egal valabile, comunicate celor interesați.

Art. 13. Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.