

Biroul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de AFP .. prin adresa nr.... cu privire la contestatia formulata de SC ... cu sediul in **Jud...., loc. .., incinta SC ..., fost ..**, inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr....

**Prin contestatia formulata, SC ... isi indreapta contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... pentru suma de...lei, reprezentand:**

**Impozit pe profit .. lei**

**TVA .. lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii deciziei de restituire contestate respectiv .. potrivit semnaturii de primire de pe aceasta si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv ... conform stampilei de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din OG nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I. SC .., prin contestatia inregistrata la DGFP.. sub nr. ...contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ...., pentru suma partiala de .. lei reprezentind impozit pe profit aferent unei baze impozabile de .. lei prezentata pentru perioada .. si pentru suma partiala de .. lei reprezentind TV A aferenta unei baze impozabile de .. lei aferenta perioadei ....**

**Referitor la impozitul pe profit**

A) In urma verificarilor intreprinse s-a constatat ca suma de ... lei, care reprezinta venituri din subventii incasate in baza Deciziei nr... emisa pentru campania .., a fost inregistrata in mod eronat in clasa 7 - Venituri la data incasarii acesteia in contul bancar, respectiv in ..

In urma cererii de plata depusa de societate la APIA si a controalelor specifice, s-a emis Decizia nr. ...pentru campania . si s-au stabilit sume cu drept

de plata pentru doua scheme de sprijin:

- schema de plata unica pe suprafata SAPS de....lei
- schema pentru plati nationale directe complementare, decuplata de productie - culturi in teren arabil PNDC de .... lei

SC ... contesta luarea in considerare ca baza impozabila aferenta exercitiului fiscal .. a subventiei SAPS in suma de ... lei, care reprezinta sprijin financiar acordat pentru stimularea sectorului agricol si s-a acordat exclusiv pentru detinerea si exploatarea suprafetei agricole.

Aceasta subventie a fost incasata prin ordin de plata emis de APIA in data de ...

In Raportul de inspectie fiscala inspectorii fiscali mentioneaza ca au fost incalcate: prevederile pct. 237 din OMFP nr. 3055/2009 privind reglementarile contabile: “subventiile se recunosc pe baza sistematica, drept venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze” si se considera ca din punct de vedere contabil recunoasterea tuturor veniturilor inclusiv a celor din subventii si a cheltuielilor aferente, se efectueaza potrivit contabilitatii de angajamente si nu pe masura incasarii, respectiv a platii contravalorii acestora si se considera incalcate prevederile art. 6 alin. I din Legea nr.82/1991.

Raportat la incalcarile incadrarilor legale de mai sus, societatea precizeaza:

- suma de 548.204,49 lei nu poate fi considerata venit aferent exercitiului fiscal 2010 pentru ca nu are cheltuieli pe care sa le compenseze;

- cheltuielile efectuate si inregistrate in 2010 sunt de natura impozitului pe teren extravilan perceput de consiliile locale;

- conform prevederilor Ordinului nr. 1826/2003, avand in vedere ca desfasoara activitati diversificate, contabilitatea de gestiune este organizata prin respectarea principiului separarii cheltuielilor care privesc productia, a principiului delimitarii cheltuielilor in timp si se procedeaza la colectarea si repartizarea cheltuielilor pe destinatii;

- astfel, cu respectarea principiilor de mai sus, cheltuielile efectuate pentru suprafata subventionata au fost repartizate ca si cheltuieli directe de productie, fiind incluse in preturile de cost ale culturilor ce au fost infiintate pe aceasta suprafata, pentru care s-a primit subventia pentru culturi in teren, adica PNDC

- facand uz de monografia contabila, pentru a demonstra ca sumei de ..lei, reprezentand subventie SAPS nu ii corespunde nici o cheltuiala care sa se reflecte asupra rezultatului exercitiului fiscal si financiar ... precizeaza:

- ✓ impozitului pe teren extravilan s-a inregistrat in clasa 6 a cheltuielilor in contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”.

✓ repartizarea acestei cheltuieli pe destinatie s-a inregistrat clasa 7 a veniturilor in contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Rezultatul asupra contului de profit si asupra bazei impozitului pe profit, a acestei cheltuieli este zero.

Acest aspect nu a fost analizat de catre inspectorii fiscali, care doar au sustinut ca aceste subventii, daca sunt pentru campania .., trebuiesc tratate fiscal si impozitate in anul ...

Avand la baza modul in care legislatia privind contabilitatea de gestiune prevazut in Ordinul nr. 1826/2003 a fost pusa in aplicare prin politicile contabile si organizarea evidentei contabile, suma de ... lei, acordata exclusiv pentru detinerea si exploatarea suprafetei agricole nu are ce cheltuieli sa compenseze asa cum prevede temeiul invocat de inspectorii fiscali, pentru ca influenta cheltuielii cu impozitul pe teren extravilan in anul ... asupra contului de profit si asupra bazei impozitului pe profit este zero, pentru ca a inregistrat concomitent venit din productia in curs privind culturile vegetale.

Societatea respecta prevederile organizarii contabilitatii de gestiune, subventia SAPS atat din punct de vedere contabil cat si fiscal ramane a fi tratata ca venit la data incasarii efective, respectiv ...

Societatea sustine ca nu a incalcat prevederile art. 6 alin. 1 din Legea 82/1991 si pct.237 din OMFP nr. 3055/2009, asa cum s-a prezentat in actul de inspectie fiscala.

SC ... considera ca impozitul pe profit in valoare de ... lei aferent bazei impozabile de ..lei (subventie SAPS) este aferent trimestrului I - .. si are termen de declarare si plata la bugetul de stat pana cel tarziu ..., asa cum s-a si procedat in fapt cu respectarea prevederilor Legii nr. 571/2003.

B) „Inregistrarea eronata pe cheltuieli deductibile a sumei de .. lei, pe baza notei contabile nr. .. reprezentand cheltuiala cu impozitul pe veniturile agricole si nu retinerea acestui impozit din borderourile de achizitii, considerandu-se incalcate prevederile art. 21 alin. (I) si alin. (4) din Legea nr.571/2003”

Petentul abordeaza acest punct, aducand la cunostinta ca forma prin care se desfasoara o achizitie de cereale pe baza de borderou de la producatorii agricoli, pentru care se impune plata impozitului de 2% la bugetul statului, ramane la latitudinea cumparatorului atat timp cat ca fond, bugetul de stat nu este prejudiciat.

Cumparatorul de cereale SC... a conceput un model de contract pentru aceste achizitii de cereale cu prezentarea la capitolul plata, direct a valorii nete ce i se cuvenea vanzatorului.

SC... nu a practicat prezentarea valorii brute din care sa se evidentieze scaderea de valoare prin retinere a impozitului de 2% si stabilirea in final a valorii nete a tranzactiei.

Astfel compartimentului contabilitate ii revenea sarcina evidentierii ca plus-valoare de cost achizitie cereale a impozitului de 2% si declararea acestuia la bugetul de stat.

Obligatia insusita corect, prezentata de altfel si de inspectorii, fiscali in Anexa nr. ...a Raportului de inspectie fiscala, neconstatandu-se diferente.

Cerealele achizitionate de societate	.. lei
Impozitul pe veniturile agricole 2%	..lei
Valoare totala (cereale achizitionate + impozit)	... lei

Pornind de la continutul contractului, existau doua moduri de reflectare in evidenta contabila a tranzactiilor:

- stabilirea costului de achizitie prin cumularea valorii de cumparare a cerealelor cu cea a impozitului de 2% constituit, adica...lei si inregistrarea acestui rezultat total in clasa 3 Stocuri. Cand cerealele se vand sau se consuma, genereaza venituri impozabile si toata aceasta valoare de... lei reprezinta scaderea din gestiune a cerealelor si se inregistreaza pe cheltuiala deductibila, sau

- inregistrarea in contabilitate in clasa 3 "Stocuri" doar a valorii nete a cerealelor in valoare de ... lei si direct pe cheltuiala a valorii impozitului de ...lei.

Societatea atrage atentia ca pentru aceasta varianta, din punct de vedere fiscal trebuie aplicat un tratament adecvat momentului in care se calculeaza impozitul pe profit, raportat la stocul de cereale care mai exista in gestiune, adica sa se tina cont ca acestui impozit de 2% sa i se atribue drept de deductibilitate doar pentru cerealele consumate sau vandute din gestiune.

SC..a aplicat a doua metoda, adica a inregistrat direct pe cheltuiala contravaloarea impozitului datorat de ... lei, dar a omis ca, atunci cand s-a calculat impozitul pe profit trimestrial sa analizeze daca mai existau in stoc cerealele respective si sa acorde drept de deducere doar pentru cheltuiala cu impozitul de 2% aferent cerealelor care au fost scazute din gestiune.

Valoarea totala a cerealelor de ... lei, din evidenta contabila a fost inregistrata pe cheltuieli deductibile pe urmatoarele etape:

- ... lei impozit venit agricol la ...
- ... lei lunar, prin scaderea din gestiune a produselor pe masura vanzarii sau consumului acestora pana la ...

Inspectorii fiscali considera ca suma de .. lei, care reprezinta cheltuiala cu impozitul pe veniturile agricole, a fost inregistrata eronat pe cheltuieli prin nota contabila... si nu a fost retinut din borderourile de achizitie, incalcandu-se prevederile art. 21, alin. (I) si alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Este o interpretare eronata si tratata doar prin prisma imaginii. Nu au luat in considerare aspectul juridic, respectiv contractul comercial care reprezinta intelegerea partilor si din care decurg efectele fiscale pentru bugetul de stat si nu au procedat nici la analiza rezultatului fiscal final.

Faptul ca s-a regasit acest impozit independent tratat ca si cheltuiala deductibila a indus in eroare inspectorii fiscali, care daca analizau tratamentul aplicat de firma ar fi ajuns la concluzia ca societatea avea dreptul de a trata ca si cheltuiala deductibila valoarea totala de ... lei si acestia ar fi procedat in final doar la corectarea calculului impozitului pe profit intre trimestrele II – IV...

Se precizeaza ca la ... societatea nu mai avea in stoc cerealele, iar suma de 19.805 lei devine deductibila integral pana la aceasta data, conform art. 21, alin. (I) din Legea nr. 571/2003, fapt evidentiat si in declaratia anuala privind impozitul pe profit aferent exercitiului fiscal ... Venituri impozabile realizate in urma efectuarii acestei cheltuieli sunt:

- venit vanzare marfa - comercializare porumb si floarea soarelui
- venit productie si vanzare paine - consum grau in procesul de productie.

Cheltuiala in suma de .. lei respecta intocmai prevederile art. 21, alin. (I) din Legea nr. 571/2003 adica sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri, cerealele fiind utilizate in vederea obtinerii de venituri, asa cum s-a aratat pe grupe de produse la paragraful anterior.

Inspectorii fiscali considera ca au fost incalcate totodata si prevederile art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003: „cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau asoclatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii”.

Asa cum am mai aratat, conform Legii nr. 571/2003 si a contractului, cumparatorului SC ..., ii revenea obligatia achitarii impozitului de 2 %.

Inspectorii fiscali interpreteaza exact in sens invers prevederea legala, considerand aceasta plata de impozit o cheltuiala facuta in favoarea actionarilor, cand de fapt aceasta cheltuiala este generata de plati pentru bunuri livrate contribuabilului SC ....

Mentioneaza ca indiferent de modul in care se inregistreaza cerealele achizitionate pe baza de borderouri, contravaloarea acestora inclusiv a impozitului de 2% reprezinta cheltuieli deductibile, conform art. 21, alin. (I) din Legea nr. 571/2003.

**C)** Inregistrarea sumei de ... lei ca si cheltuieli deductibile, care nu reprezinta cheltuieli aferente veniturilor, incalcanandu-se prevederile art. 21, alin. (I) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Articolul 21, alin. (I) din Legea nr. 571/2003, prevede: “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative”.

Norme metodologice HG nr. 44/2004 23. “In sensul art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile **si** urmatoarele ...”.

Articolul 21, alin. (2) din Legea nr. 571/2003, prevede: "Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si: [...]"

Prin prezentarea in mod expres a acestor prevederi si a modului de enuntare, societatea a intentionat sa arate ca legiuitorul, fata de ce cheltuieli le considera a fi efectuate intr-un regim normal pentru realizarea de venituri impozabile, prin adverbul "si", vine si completeaza cu ce considera de exceptie, restul cheltuielilor fiind considerate normal a fi efectuate.

Codul fiscal sistematizeaza regimul cheltuielilor in cele 4 alineate, de natura:

- alin. 1 in care se enunta regula de baza, conform careia sunt fiscal deductibile numai acele cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri

- alin. 2 in care enumera exemplificativ unele cheltuieli, care sunt expres si distinct aratate

- alin. 3 in care prezinta cheltuieli cu deductibilitate limitata la anumite niveluri stabilite

- alin. 4 in care arata cheltuielile nedeductibile.

In consecinta, cheltuielile efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, care nu se incadreaza la alin. 3 - deductibilitate limitata sau alin. 4 – nedeductibile, in totalitate vor fi considerate cheltuieli deductibile.

Societatea a intocmit Anexa 1, atasata prezentei, in care arata componenta sumei de .. lei, pe care o contesta partial din suma totala de .. lei, stabilita de inspectorii fiscali ca reprezinta cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor.

Societatea considera ca inspectorii fiscali au procedat la o incadrare generica: „s-au incalcat prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003", alegand, cheltuieli care au o valoare considerabila, fara a arata de ce acestea nu au fost facute in scopul obtinerii de venituri si fara a analiza gradul in care aceste cheltuielile angajate de societatea noastra, sunt utile activitatii.

Mentiuni speciale aferente achizitiilor prezentate in Anexa 1:

1. prestarea de serviciu - bilet avion pentru deplasarea administratorului in Italia in vederea semnarii contractului de achizitii, este cheltuiala deductibila conform art. 21, alin. (2), lit. e) „cheltuielile de transport si de cazare in tara si in strainatate, efectuate pentru salariati si administratori...." - in sustinere este anexata corespondenta cu partenerul extern.

2. achizitiile de bunuri sunt de natura:

obiectelor de inventar :

- 2 ghivece plante care sunt elemente decorative birouri pentru noua cladire inregistrata in patrimoniul in urma fuziunii cu SC ...

- covoare din cladirea administrativa, care le-au inlocuit pe cele uzate (a caror achizitie a fost recunoscuta la acel moment ca cheltuiala deductibila aferenta veniturilor)

- covoare care sunt pentru cladire birouri...

- racitor vin (achizitie pe baza optiunii pe criterii de marime si estetica) care este folosit in mod expres pentru racirea apei ce se consuma atat de catre salariati cat si in cadrul situatiilor de protocol (intalniri cu clienti, furnizori, etc.), achizitionat in locul unui frigider uzat

- masina de spalat pentru spalatoria proprie a firmei, achizitionata in locul uneia existente dar uzate, avand in vedere ca la fabrica de paine sunt peste .. de huse de panza pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea, care daca ar fi spalate la unitati specializate, cu o frecventa zilnica, ar conduce la costuri exorbitante. In acest mod au fost reduse costurile cu eventualele prestari efectuate de terti

- veioza utilizata ca lampa de birou

- rama foto in care s-a inramat diploma acordata de CCIA societatii pentru realizarile deosebite

consumabilelor:

- odorizantele utilizate in toate spatiile, atat cele de lucru cat si in bucatarie, sala de mese, toalete.

Asa cum se observa, o parte din cheltuieli sunt efectuate pentru dotarea noii cladiri cu destinatie: birouri - camera protocol oaspeti - depozite materiale dimensiuni mici, denumita generic "Chimilin" si inregistrata in patrimoniu in urma fuziunii cu societatea cu aceeasi denumire. Pentru acest imobil inspectorii fiscali au regasit in evidenta contabila pe parcursul desfasurarii verificarilor, documente cu cheltuieli ulterioare, de natura reparatiilor si modernizarii acestei cladiri, pe care le-au acceptat ca si cheltuieli deductibile.

Se sesizeaza ca inspectorii fiscali nu sunt de acord si cu dotarea acestei cladiri, considerand ca nedotata, doar reparata si modernizata, va conduce la realizari de venituri mai mari decat daca ar fi si echipata cu mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale.

Toate aceste cheltuieli sunt in opinia noastra cheltuieli care respecta prevederile art. 21, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 si vizeaza eficientizarea si optimizarea activitatii societatii.

In consecinta, consideram ca aceste cheltuieli sunt justificate, sunt cheltuielile efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile (exercitiul financiar..are o cifra de afaceri la nivelul sumei de .. lei si un profit net de .. lei).

Aceste cheltuieli nu-si regasesc tratament fiscal in Legea nr. 571/2003 la art. 21, alin. (3) – deductibilitate limitata sau alin. (4) - nedeductibile, ceea ce ne conduce la sustinerea ca sunt cheltuieli deductibile si contribuie in totalitate la realizarea de venituri.

In opinia petentei, daca in Legea nr. 571/2003, in cadrul art. 21 nu exista o interdictie expresa, regula ne conduce la rationamentul ca aceste cheltuieli, in valoare de ... lei, care nu figureaza printre cele enumerate la alin. (3) -

deductibilitate limitata sau alin. (4) - nedeductibile, sunt cheltuieli deductibile.

D) Suma de .. lei reprezentand venituri reconsiderate pe baza analizei dosarului preturilor de transfer, conform art. 11 din Legea nr. 571/2003, art. 65 din OG nr. 92/2003, pct. 24 din HG nr. 44/2004 si art. 65 din HG 1050/2004

Asa cum se prezinta la punctul 11 al Raportului de inspectie fiscala, societatea are relatii de afiliere cu clienti si furnizori, dezvoltate in capitolul IV. Contribuabilii considerati afiliati in Capitolul IV sunt:

- S.C. ...
- S.C. ...
- S.C. ...
- S.C. ...
- ...
- ...
- ...

Societatea nu este de acord cu modul de analiza prezentat de inspectorii fiscali raportat la afilierea dintre: d-na...si S.C. ..pentru ca:

- d-na ...nu indeplineste conditiile de afiliere prevazute de Legea nr. 571/2003 art. 7, pct. 21 pentru ca nu este sotia si nici ruda pana la gradul III inclusiv cu d -l ..

- detineri parti sociale SC .. de catre d-na ... si .. de catre d-l. .

- detineri parti sociale SC .. de catre d-na..si .. de catre d-l ..

- fata de detinerile prezentate la alineatele de mai sus, analiza in raport de procentul minim legal de ..din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot nu se poate efectua pentru ca nu sunt indeplinite cerintele legale

- d-na .. nu are functie de conducere

- d-na..nu controleaza entitatea

- d-na..nu are calitatea de angajat la niciuna din entitatile prezentate ca persoane afiliate de catre inspectorii fiscali

- procura si decizia prin care d-na.. are dreptul de a semna ordine de plata si contracte de achizitii imobilizari corporale (imobile, terenuri) nu o transforma in persoana de administrare si nu ii acorda drepturi de control si de conducere. Este un simplu executant, pe care, atunci cand administratorul este implicat in activitati externe locatiei birourilor, il foloseste pentru ca activitatea in relatiile cu furnizorii si bugetul de stat sa nu fie blocata. Prin aceste acte, administratorul... nu deleaga procuristului si drepturi de administrare sau control.

Aplicand prevederile art. 7, pct. 21, lit. a) - c) din Legea nr. 571/2003. concluzia este ca SC .. nu este afiliata cu persoana fizica ..

Conform legislatiei in vigoare, art. 7, pct. 21, lit. a - c din Legea nr. 571/2003, SC ... este afiliata doar cu persoanele fizice .. si cu ... si persoana juridica SC ...



Conform OPANAF nr. 222/2008 societatii ... i se solicita intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer prin Dispozitia nr...., pentru persoanele fizice si juridice prezentate in Capitolul.. al raportului de inspectie, respectiv:

- S.C. ...
- ..
- ..
- ...

In urma solicitarii, Dosarul preturilor de transfer este depus in termen, sub nr. ... la DGFP – AIF.. SC ...supunandu-se masurii dispuse, fara sa comenteze faptul ca SC ... este afiliata doar cu SC.. ..si cu...sau sa se refuze ducerea la indeplinire a masurii dispuse, motivand ca se depaseste sfera persoanelor afiliate cu ...

Inspectorii fiscali precizeaza in raportul de inspectie fiscala ca: au fost prezentate toate tranzactiile derulate in perioada indicata, s-au indicat preturile practicate pentru produsele agricole, s-au indicat tarifele utilizate pentru prestarile de servicii, metoda utilizata de catre agentul economic a fost metoda compararii preturilor si tarifelor practicate de alte entitati independente de aceasta, pe piata de profil, in sustinere sunt prezentate trei oferte de piata cu tarife mai mici sau egale cu cele facturate de societate in sustinere sunt prezentate oferte de pret pentru produsele agricole si preturi de la bursa agricola.

Este prezentat un extras din raportul de inspectie fiscala de la pagina 16, ce priveste analiza relatiei cu SC .., cu o decizie personala nemotivata a inspectorilor fiscali, dar care afecteaza calculul estimarii veniturilor la toate persoanele considerate afiliate.

Daca se interpretau corect prevederile legale ale art. 7, pct. 21 din Legea 571/2003, inspectorii fiscali trebuiau sa solicite intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer doar in relatia cu persoanele fizice ... si .... ..si persoana juridica SC ..

**Societatea nu este de acord cu modul in care inspectorii fiscali prezinta situatia preturilor de transfer in Capitolul IV al raportului de inspectie fiscala deoarece:**

- in dosarul preturilor de transfer exista doua tipuri de tranzactii
  - a) prestari de servicii
  - b) achizitii de cereale
- pentru ambele tipuri de tranzactii noi a adus la cunostinta existenta comparabilelor interne si a prezentat in vederea justificarii ca si comparabile externe: oferte de pret
- analiza comparabilelor sub forma ofertelor de pret, de catre inspectorii fiscali, a condus la decizii diferite: pentru tranzactiile de natura prestarilor de

servicii – la reconsiderarea veniturilor, iar pentru achizițiile de cereale - fara reconsiderarea veniturilor

- inspectorii fiscali extind insa esantionul prezentat de societate cu alte cinci preturi practicate pe piata, scriind doar intr-o paranteza “deoarece societatea prezinta doar oferte”, fara sa justifice si sa prezinte temeiul legal pentru aceasta extindere a esantionului

- raportat la legislatia in vigoare ce trateaza preturile de transfer: Legea nr. 571/2003, HG nr. 44/2004, OPANAF nr. 222/2008 si Ghidul de preturi de transfer (OECD) legiuitorul nu prevede ca ofertele prezentate si utilizate in esantionul de comparare sa mai fie insotite si de un alt document.

- nu s-au respectat prevederile HG nr. 1050/2004: (2) “Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”.

- inspectorii fiscali dupa ce apreciaza continutul dosarului preturilor de transfer favorabil (neconsiderandu -1 incomplet) si ca esantionul este corect ales isi asuma drepturi de estimare a preturilor de transfer fara sa tina cont de prevederile legale ale art. 3 al OPANAF nr. 222/2008

Inspectorii fiscali au incalcat in totalitate prevederile Anexei 3 a OPANAF nr.222/2008, deoarece:

- nu prezinta motivul de fapt, cu privire la prezentarea incompleta a dosarului preturilor de transfer, conform art. 2, pct. 1, pentru a putea fi invocata estimarea

- nu solicita completarea dosarului conform prevederilor legale, art. 2, pct. 2, ca dupa eventuala nerespectare a noii masuri dispuse sa procedeze la estimare

- daca dosarului preturilor de transfer i se invoca unul din motivele ce conduceau la dreptul de aplicarea a estimarii, inspectorii conform art. 3, pct. 1 trebuiau sa identifice 3 exemple similare, pe cand acestia inscriu in anexa 9 sume a 5 exemple de tranzactii

- daca dosarului preturilor de transfer i se invoca unul din motivele ce conduceau la dreptul de aplicare a estimarii, inspectorii trebuiau sa utilizeze conform art. 3, pct. 3 valoarea medle si nu cea mediana utilizata

SC ... contesta cu vehementa aceasta estimare si invoca viciul de procedura.

Pe temei legal: concluzia finala, in raport cu preturile practicate pentru serviciile prestate in agricultura catre persoanele afiliate, este urmatoarea:

Atat timp cat in urma aplicarii prevederilor legale ale art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003, SC ... nu este persoana afiliata d-na... preturile practicate pentru serviciile prestate de S.C, ...catre acest beneficiar, sunt preturi interne comparabile, in completarea celui din factura ...practical unui alt client independent de grupul de afiliati.

Conform pct. 25 din HG nr. 44/2004 "Metoda compararii preturilor" se precizeaza: ".....in acest sens, pentru stabilirea valorii de piata se poate recurge la: a) compararea preturilor convenite intre persoanele afiliate cu preturile convenite in relatiile cu persoanele independente, pentru tranzactii comparabile (compararea interna a preturilor).

Conform prevederilor de mai sus, pct. 25 din HG nr. 44/2004, d-na . ... nefiind persoana afiliata, devine o a doua persoana independenta, pe langa cea din factura nr. .. (careia inspectorii i-au recunoscut independenta). Cei doi clienti independenti au beneficiat de aceleasi tipuri de prestari de servicii la aceleasi tarife si in consecinta, cu acestia trebuiau inspectorii fiscali sa procedeze la comparare.

Societatea solicita atentia asupra urmatorului aspect: aceste preturi interne comparabile reprezinta chiar esantionul pe care inspectorii fiscali trebuiau sa realizeze compararea, pentru ca sunt practicate pentru persoane independente.

Metoda de evaluare care se aplica in acest caz este metoda compararii preturilor, fiind vorba de servicii identice practicate in circumstante identice, in cadrul unor tranzactii necontrolate, de tipul comparabilei interne.

Se constata ca pentru singurele persoane afiliate ale SC.. adica ... si S.C. ..., preturile practicate sunt preturile de piata pentru ca sunt aceleasi preturi practicate ca si la persoanele independente si conform prevederilor legale ale art. 11 din Legea nr. 571/2003, nu se procedeaza la ajustari.

In sustinere societatea aminteste si de prevederile art. 67 din OG nr.92/2003

Petentul considera ca aceasta diferenta de profit impozabil de ... lei stabilita in plus, in urma reconsiderarii veniturilor, este rezultatul nerespectarii prevederilor legale chiar de catre organul fiscal.

### **Referitor la TVA**

Inspectorii AIF au stabilit in urma efectuarii inspectiei fiscale o diferenta TVA de plata in suma de... lei aferenta unei baze impozabile de ... lei.

Diferenta de taxa pe valoare adaugata provine din:

A) incalcarea prevederilor art. 137, alin. (l), litera e) din Legea nr. 571/2003, respectiv colectarea asupra arendei in natura pe care societatea o calculeaza la un pret sub cel al pietii, inspectorii fiscali stabilind o diferenta de TVA de ... lei.

Societatea sintetizeaza conform art. 137 urmatoarele:

- arenda constituie o prestare de serviciu
- plata arendei prin produse agricole constituie o livrare de bunuri
- in Capitolul IV al contractului de arenda al societatii "Plata arendei" se prevede: „plata arendei s-a convenit sa fie de 500 kg porumb boabe pe ha”
- valoarea platii pentru aceasta prestare de serviciu nu a fost stabilita de

parti

- nu exista prestare de servicii comparabila in evidenta societatii la care sa se poata raporta plata arendeii in natura

- exista doar vanzari de porumb catre clienti independenti, dar care reprezinta livrari de bunuri

- avand in vedere lipsa comparabilitatii, baza de impozitare nu este valoarea de piata practicata in cazul livrarilor de bunuri pentru clienti diversi, asa cum considera inspectorii fiscali

- baza de impozitare pentru acest serviciu (arenda) trebuie sa nu fie mai mica decat costurile complete pentru prestarea serviciului.

Costul complet al kilogramului de porumb conform fisei de cont pentru operatiuni diverse "Porumb" este de ..lei/kg.

Contestatarul mentioneaza ca pretul practicat la plata arendeii este de .. lei/kg, cu .. lei mai mult decat minimul acceptat de prevederile legale, astfel ca la intregul cantitate de porumb livrata se obtine un profit de...lei.

Considera ca inspectorii fiscali nu au apreciat faptul ca societatea prin politica adoptata, cea prevazuta de altfel in Legea nr. 31/1990, de a desfasura o activitate in urma careia sa se obtina profit, inregistreaza doar din aceasta plata a arendeii un profit de ... lei, textul de lege fiind interpretat in mod eronat si s-a procedat la comparabilitate intre o livrare de bunuri si o prestare de serviciu.

Astfel, prin confundarea de catre inspectorii fiscali a preturilor ce se aplica legal in cazul arendeii societatea arata ca i s-a stabilit o diferenta suplimentara de ... lei TVA colectata, pe care o contesta invocand lipsa temeiului legal pentru aceasta.

B) S-a dedus TVA in suma de ..lei in mod eronat pentru achizitiile care nu sunt aferente operatiunilor taxabile fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), litera a) din Legea nr. 571/2003.

Achizitiile pentru care inspectorii fiscali au considerat ca societatea a dedus TVA in mod eronat sunt prezentate in Anexa 2.

Inspectorii fiscali motiveaza operatiuni considerate eronate, printr-o incadrare generica, art. 145, alin. (2), lit. a): "Sfera de aplicare a dreptului de deducere (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile".

Mentiune speciala: legiuitorul pentru aceasta litera a) a alin. (2) a art. 145 nu a stabilit norme metodologice.

Potrivit regulii generale, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul in care taxa devine exigibila.

Dreptul de deducere este dreptul recunoscut de Legea nr. 571/2003 prin art. 145, persoanelor impozabile platitoare de TVA, beneficiare ale livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii.

Se invoca legislatia CE, la care statul nostru are legislatia armonizata si conform art. 168 Directiva a sasea TVA: "In masura in care bunurile si serviciile sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabila are dreptul, in statul membru in care efectueaza operatiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligatia de a o plati, urmatoarele sume:

a) TVA datorata sau achitata in statul membru in cauza pentru bunurile care ii sunt sau care urmeaza a-i fi livrate sau pentru serviciile care ii sunt sau urmeaza a-i fi prestate de o alta persoana impozabila;

b) TVA datorata pentru operatiunile asimilate livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii in temeiul articolului 18 litera a) si articolului 27"

Societatea este adepta ideii fundamentale ce consta in aceea ca principiul libertatii de gestiune i-a conferit dreptul de a angaja aceste achizitii sau prestari de servicii pe care le-a considerat necesare in vederea reusitei afacerii si anume de a fi folosite pentru realizarea de venituri, adica a operatiunilor taxabile.

Astfel prezinta o succinta justificare a achizitiilor si prestarilor pentru care inspectorii fiscali au considerat ca s-a dedus TVA in mod eronat:

achizitiile de bunuri:

- 2 ghivece plante care sunt elemente decorative birouri pentru noua cladire inregistrata in patrimoniu in urma fuziunii cu SC ...

- covoare din cladirea administrativa, care le-au inlocuit pe cele uzate

- covoare care sunt pentru noua cladire birouri ..

- 2 racitoare vin (achizitie pe baza optiunii pe criterii de marime si estetica), din care unul se regaseste in cladirea administrativa si care este folosit in mod expres pentru racirea apei ce se consuma atat de catre salariati cat si in cadrul situatiilor de protocol (intalniri cu clienti, furnizori, etc.), achizitionat in locul unui frigider uzat, iar celalalt s-a achizitionat pentru cladirea de birouri .. utilizat cu aceeasi destinatie

- 2 masini de spalat pentru spalatoria proprie a firmei, avand in vedere ca la fabrica de paine sunt peste 1.800 de huse de panza pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea, care daca ar fi spalate la unitati specializate, cu o frecventa zilnica, ar conduce la costuri exorbitante. In acest mod au fost reduse costurile cu eventualele prestari efectuate de terti. Mentionam ca una din masini a fost achizitionata in locul uneia deteriorate, iar cealalta datorita numarului mare de cicluri de spalare

- uscator rufe exploatat in incinta spalatoriei proprii pentru uscarea huselor de panza pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea, pentru a usca husele in vederea neintreruperii procesului de fabricatie paine

- fier de calcat utilizat pentru calcarea huselor de panza pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea, igienizarea huselor se realizeaza

si prin calcarea la temperaturi ridicate

- pompa vidat - utilizata in desfundarea instalatiilor din incinta cladirilor societatii

- aspirator utilizat pentru aspirarea impuritatii fine din hala si din cuptoare

- doua televizoare, unul pentru sediul administrativ ... si celalalt pentru camera de protocol oaspeti – cladire... Societatea achita taxa radio-tv pentru cele doua locatii, conform HG 977/2003, cat si din HG 978/2003 – anexeaza facturile emise de Enel

- mobilier pentru doua birouri - cladire ..

- mobilier pentru sala de sedinte - cladire ..

- veioza utilizata ca lampa de birou

- panza pentru confectionat huse pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea. Aceste huse sunt in numar de .. de bucati si reprezinta un element obligatoriu ca existenta in procesul de productie al painii. Aluatul se dospeste pe aceste panacoade, care sunt protejate cu huse pentru asigurarea igienei. Anexeaza instructiunile tehnologice si specificatia tehnica pentru painea alba, ca exemplu, pentru ca din lecturarea acestora necesitatea confectionarii huselor sa se inteleaga ca este obligatorie. Aceste documente sunt utilizate in vederea obtinerii licentei de fabricatie a painii.

- mobilier si saltea pentru camera de protocol oaspeti - cladire ..

Aceasta camera va fi folosita pentru situatii in care, pentru serviciile de garantii si/sau intretinere si reparatii utilaje si instalatii, conform contractelor, deplasarile si cazarile revin ca si costuri in sarcina societatii si pentru a nu se plati la unitati hoteliere cazare, s-a luat decizia amenajarii unei camere cu aceasta destinatie. Acelasi tratament privind cazarea precizeaza ca il va aplica si in cazul reprezentantilor furnizorilor si clientilor ce au sediul la distante considerabile sau chiar in afara tarii, cu care deruleaza contracte ce contribuie la continuitatea activitatii profitabile a societatii.

- cabina ideal - pentru dotarea bii atribuite camerei de protocol oaspeti

- vase si ustensile pentru bucataria societatii. Mentionam ca societatea indeplineste din punct de vedere al standardelor europene prevederile raportate la conditiile de munca si a perioadei de pauza a celor 160 de salariati. ... detine vestiare, bucatarie, loc de servit masa si la verificarile ITM, nu s-au constatat nereguli

- rama foto in care s-a inramat diploma acordata de CCIA societatii pentru realizarile deosebite

- scuter+casca protectie achizionate pentru sectorul paza, respectiv a sectorului agricol, unde drumurile pe terenurile din extravilan sunt mai greu practicabile cu autoturisme

- calculator iPad Apple, achizitionat pentru stocare date si materiale documentare si utilizat atat la sediul societatii cat si cazul deplasarilor si

intalnirilor cu clientii, furnizorii, unitatile bancare

- doua perechi de ochelari protectie, predate celor doi contabili care sunt pacienti inregistrati cu deficiente oftalmologice si care au atributiuni de serviciu ca in cele 8 ore de lucru zilnic sa prelucreze pe calculator documentele contabile care reprezinta evidenta contabila a firmei. Lunar volumul notelor contabile inregistrate in programul informatic de contabilitate variaza intre ...

consumabile :

- odorizantele utilizate in toate spatiile, atat cele de lucru cat si in bucatarie, sala de mese, toaleta

- detergenti utilizati in procesul de spalare la spalatoria proprie, avand in vedere ca la fabrica de paine sunt peste 1.800 de huse de panza pentru panacodele pe care se efectueaza dospirea, care daca ar fi spalate la unitati specializate, cu o frecventa zilnica, ar conduce la costuri exorbitante. In acest mod au fost reduse costurile cu eventualele prestari efectuate de terti

- manere vase pentru vasele din bucataria firmei, care le-au inlocuit pe cele deteriorate

prestari de servicii:

- serviciu de curierat DHL prestat pentru transmiterea unei piese de schimb aflata in garantie, aferenta unei combine din patrimoniu, pentru care anexam factura externa de achizitie si nota justificativa

- cazare si deplasare .. aferenta unei intalniri de afaceri stabilita cu partenerul EDK Technisch Adviesburo, in vederea finalizarii proiectului "Constructie fabrica de paine", pentru care, ca dovada a realitatii actiunii anexeaza corespondenta cu acestia.

Asa cum a mai mentionat considera ca o parte din achizitii sunt efectuate pentru dotarea noii cladiri cu destinatie: birouri - camera protocol oaspeti - depozite materiale dimensiuni mici, denumita generic "... " si inregistrata in patrimoniu in urma fuziunii cu societatea cu aceeaasi denumire. Pentru acest imobil inspectorii fiscali au regasit in evidenta contabila pe parcursul desfasurarii verificarilor, documente care reprezentau cheltuieli de reparatii si modernizari, la care au acordat drept de deducere a TVA.

Sesizeaza acelasi aspect, ca inspectorii fiscali nu sunt de acord si cu dotarea acestei cladiri, considerand ca nedotata, dar reparata si modernizata, va conduce la inregistrarea de venituri taxabile mai mari decat daca ar fi si utilata cu mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale.

Toate aceste operatiuni din Anexa 2, sunt in opinia societatii achizitii si prestari de servicii care respecta intocmai prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 si vizeaza eficientizarea si optimizarea activitatii societatii. In urma exploatarei acestora a inregistrat venituri impozabile din punct de vedere al TVA.

Ca exemplu in exercitiul financiar .. cifra de afaceri a societatii (operatiuni taxabile) s-a inregistrat la nivelul sumei de... lei.

In consecinta, considera ca aceste operatiuni sunt justificate, se supun sferei de aplicare a dreptului de deducere si sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Operatiunile societatii nu se identifica in Legea nr. 571/2003 la art. 145, alin. (5) "nu sunt deductibile" (alineat unde legiuitorul prevede in mod expres pentru ce operatiuni nu se deduce TVA), ceea ce demonstreaza ca sunt operatiuni cu drept de deducere a TVA.

Societatea considera ca, daca in Legea nr. 571/2003, in cadrul art. 145 nu exista o interdictie expresa raportata direct la achizitiile societatii, conform regulii de baza, rationamentul concluzioneaza ca acestea, daca nu figureaza printre cele enumerate la alin. 5, nu sunt deductibile, sunt cu drept de deducere.

TVA in valoare de .. lei este dedus cu respectarea intocmai a art. 145, alin. (2), lit. .a), articol caruia inspectorii fiscali ii dau o interpretare total eronata.

**II. Organele competente din cadrul AIF... – Serviciul Control Fiscal .. prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. .. formuleaza urmatorul punct de vedere:**

**1 Cu privire la impozitul pe profit**

Suma de .. lei reprezinta venituri din subventii incasate in baza Deciziei nr. ..., din care suma de ... lei reprezinta subventia SAPS, contestata de societate, care a fost incasata cu ...ei).

Aceste subventii au fost inregistrate eronat in anul .. fiind subventii de exploatare aferente anului fiscal ..in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata-campania ... Conform pct. 237 din OMFP nr. 3055/2009 privind reglementarile contabile "subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze".

Ca urmare din punct de vedere contabil recunoasterea tuturor veniturilor inclusiv a celor din subventii si a cheltuielilor aferente, se efectueaza potrivit contabilitatii de angajamente si nu pe masura incasarii, respectiv a platii contravalorii acestora. Societatea a incalcat astfel prevederile art. 6, alin. (1) din Legea nr. 82/1991.

In sustinere, societatea face referire la cheltuiala cu impozitul pe pamant aferent lunii septembrie in suma de ..lei care se regaseste in contul 635 si in contul 711, rezultatul asupra contului de profit si asupra bazei de impunere a impozitului pe profit a acestei cheltuieli fiind .

Organul fiscal ataseaza in sustinere fisa integrala a contului 635, conform caruia ponderea cea mai mare a impozitului pe teren este in luna martie ..-..lei, cu un total pe an de ... lei.

Suma de .. lei reprezinta cheltuieli cu impozitul pe veniturile agricole



inregistrat eronat pe cheltuieli cu nota contabila nr. ... si care nu a fost retinut din borderourile de achizitii.

S-au incalcat prevederile art. 21, alin. (1) si alin. (4), lit. e) si art.74 alin.4 din Legea nr.571/2003 .

“In cazul contribuabililor care realizeaza venituri banesti din agricultura potrivit prevederilor art. 71, lit. d), prin valorificarea produselor vandute catre unitati specializate pentru colectare, unitati de procesare industrială sau catre alte unitati pentru utilizare ca atare, impozitul se calculeaza prin retinere la sursa prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate, incepand cu data de 1 ianuarie 2009, impozitul fiind final cu termen de virare”, conform pct. 149<sup>A1</sup> din HG 44/2004 “...a impozitului retinut, potrivit prevederilor art. 74, alin. (4) este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut”.

Cumuland cele doua articole de lege prezentate, se intelege vointa legiuitorului ca acest impozit constituie o cheltuiala pentru cel care vinde produse catre unitati specializate, ci nu o cheltuiala a societatii, in sarcina societatii fiind retinerea din valoarea totala a acestuia, la cumparare si virarea catre bugetul de stat. Astfel, in mod eronat societatea nu retine din borderourile de achizitii cu care achizitioneaza cereale de la persoanele afiliate contravaloarea a 2% impozit pe veniturile agricole. Daca asa cum eronat afirma societatea ca ar fi inregistrat cerealele la valoarea neta atunci din calculul prezentat de societate impozitul ar fi mai mare (valoarea bruta ..\*2% = .. lei si nu .. lei). De asemeni societatea se contrazice cu ce afirma in Dosarul preturilor de transfer unde prezinta preturile din Borderourile de achizitie pe care le compara cu preturi din ofertele de cumparare, de exemplu pretul din borderoul de achizitie nr...la grau de .. lei este comparat cu oferta de pret dat de SC .. SRL de ..lei si cu pretul de..lei din preturile de la bursa agricola ...

Daca preturile din borderouri ar fi nete asa cum afirma societatea in contestatie atunci preturile brute nu ar mai fi la pretul de piata, iar inspectorii fiscali ar fi procedat la ajustari ale a cheltuielilor. Un alt aspect ar fi legat de pretul de vanzare al cerealelor achizitionate in baza Borderourilor de achizitii si vandute catre terti care de exemplu la floarea soarelui daca am fi luat ca baza pretul brut asa cum sustine societatea, acesta ar fi mai mare decat cel de vanzare, de unde diferenta de pret ar fi fost oricum nedeductibila.

**Suma de ...lei** reprezinta cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor. Cheltuielile efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, care nu se incadreaza la alin. (3) - deductibilitate limitata sau alin. (4) nedeductibile, vor fi considerate cheltuieli deductibile.

Se face mentiunea ca aceasta analiza conduce la un rationament eronat, cum ca ceea ce nu este mentionat expres in cadrul acestui articol, prin omisiune este permis.

Societatea întocmește în susținere Anexa nr. 1 care cuprinde și locația acestor bunuri. Din analiza acesteia se nasc anumite întrebări:

1. de ce a fost necesar ca societatea să cumpere diverse bunuri în anul .. (la aceste cheltuieli se face referire în Raportul de inspecție fiscală deoarece profitul a fost calculat pentru anul .. pentru clădirea .. dacă aceasta a fost preluată de către SC ... abia în luna iulie .. conform Rezoluției nr....

2. de ce bunurile achiziționate și destinate clădirii administrative nu se regăsesc la această locație (covoare, racitoare vin, LCD, LED, etc) deși inspectorii fiscali au intrat prin birouri, sala de protocol, etc?

3. cum poate societatea să spele .. de huse destinate panacoadelor într-o singură zi cu 2 mașini de spălat obișnuite, de capacitate mică (cca. 5kg)?

4. de ce reprezentantul societății, respectiv d-na .. nu a arătat aceste bunuri la discuția finală când a citit anexa, nu a avut obiecțiuni și a semnat în acest sens?

5. de ce valoarea acestor bunuri nu a fost inclusă în contul 623 "cheltuieli de protocol - care însă reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată?

În fapt, au fost și alte cheltuieli de acest gen pe care inspectorii fiscali le-au cuantificat și au considerat că pot fi incluse în cheltuieli de protocol și le-au acordat deductibilitate în limita de 2% conform prevederilor art. 21, alin. (3), litera a) din Codul fiscal.

Suma de .. lei reprezentând covoare, obiecte de mobilier, ghivece, racitor de vinuri reprezintă cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor.

Susținerea de către societate că acestea au fost pentru clădire birouri .. este eronată având în vedere faptul că acestea au fost efectuate în anul .. iar fuziunea SC .. cu SC .. a avut loc în iulie.. conform Rezoluției nr. ...

Referitor la suma de .. - bilet avion... organul fiscal menționează că societatea nu are relații contractuale cu societăți din .., nu s-a găsit niciun document referitor la această deplasare. Apoi, e de reținut faptul că invitația este pe numele d-lui ..care deține partii sociale sau are funcții de conducere și pe alte societăți.

O altă parte a cheltuielilor (cele din perioada .... lei) organul de inspecție fiscală nu a dat drept de deducere a TVA la verificarea precedentă cu încadrarea "nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile" iar societatea nu a contestat acest rezultat.

Referitor la afirmația societății privind faptul că inspectorii fiscali au acceptat că și cheltuieli deductibile reparatii și modernizări ale clădirii de la .., dar nu au acceptat dotarea acesteia nu este clar la ce cheltuieli cu reparațiile se referă, având în vedere faptul că fuziunea a avut loc în iulie.., iar verificarea fiscală a cuprins perioada .. la impozitul pe profit și până la ... la TVA.

Suma de .. lei reprezintă venituri reconsiderate pe baza analizei dosarului preturilor de transfer.

S-a procedat la estimarea tranzactiilor si determinarea influentei fiscale privind impozitul pe profit, calcul care a avut la baza anexa nr. 9 "Determinarea tarifelor privind lucrarile agricole" si anexa nr. 10 "Situatie calcul ajustare". Privind afilierea dintre SC .. si persoana fizica .. retinand ca aceasta este afiliata prin controlul efectiv asupra SC .. (drept de semnatura in banca, etc.), ca atare, conform art. 7, alin. 21, lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform Solicitarii nr. .. anexata in copie, organul de control solicita prezentare DPT pentru persoanele fizice si juridice afiliate fara a mentiona care sunt acestea. Urmare a Solicitarii, societatea prezinta in dosarul mentionat si tranzactiile cu persoana fizica.. - persoana fizica.

Sustinerea ca .. nu este afiliata si nu controleaza societatea este contrazisa de faptul ca aceasta semneaza contracte in numele societatii, reprezinta societatea in relatiile cu statul, are drept de prima semnatura in banca, procura sa reprezinte societatea la cumpararea de active, semneaza chiar si Dosarul Preturilor de Transfer si respectiv a reprezentat societatea pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale.

Daca ar fi un simplu executant, nu este salariata niciunei societati, ce calitate ar avea sa reprezinte societatea in relatia cu terti?

Referitor la analiza facuta de catre societate la pag. ..din Contestatie mentioneaza ca diferenta in modul de a analiza aceste tranzactii de catre inspectorii fiscali privind prestarile de servicii efectuate de catre SC .. (unde societatea prezinta doar oferte de pret) si achizitiile cereale efectuate de aceasta este fireasca. Conform pct. 24 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, "... in termeni generali, **pretul de piata este determinat prin raportarea la tranzactii comparabile necontrolate**" – se retine notiunea de **tranzactii** (din care rezulta un pret/tarif **cert, realizat**) ci nu de oferta (care poate suporta ajustari urmare negocierii, ori a altor factori, deci pretul/tariful este eventual, orientativ, nu cert), de altfel, in toata legislatia regasim aceeasi sintagma "tranzactii...". Ca atare este corecta efectuarea ajustarii unde nu s-a avut comparabila interna independenta prin calculul medianei, metoda agreeata de legislatia in vigoare, respectiv indicata prin art. 2, alin. 3 din Ordinul 222/2008.

## 2.2 Cu privire la TVA

**Suma de ... lei** reprezinta TVA colectata asupra arendeii in natura pe care societatea o calculeaza la un pret sub cel al pietii, incalcandu-se prevederile art. 137, alin. (1), litera e) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la incadrarea diferentei de TVA in suma de ..lei la art. 137, alin. (l), litera e) din Legea nr. 571/2003, se considera ca aceasta este corecta avandu-se in vedere faptul ca daca societatea vindea catre terti aceasta cantitate de porumb, ar fi colectat TVA la pretul pietei si nu la pretul de cost.

Si din Contractul de arenda reiese ca "plata arendeii s-a convenit sa fie .. kg/porumb boabe pe ha sau contravaloarea in bani la pretul de vanzare din acea perioada a produsului..".

Pretul pietei a fost stabilit tinind cont de pretul cu care societatea vinde in luna respectiva porumb catre clienti independenti. De altfel, chiar societatea justifica in DPT pretul de achizitie al porumbului de la SC ... cu preturile practicate la bursa agricola, preturi la cereale...(anexa in copie preturi bursa agricola, copie factura achizitie porumb).

Sustinerea societatii ca aceasta obtine profit in suma de ... lei din plata arendeii in natura peste pretul de cost este total eronata.

Diferenta stabilita de inspectorii fiscali se refera la baza de calcul a arendeii in natura care implica TVA colectata mai mare ... lei.

**Suma de ...lei** reprezinta TVA dedusa (conform anexa) pentru achizitii care nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile incalcandu-se prevederile art. 145, alin. (2), litera a) din Legea nr. 571/2003.

De altfel, societatea considera neamortizabile bunurile inregistrate ca mijloace fixe din anexa nr. 11, conform inregistrarii in contabilitate, recunoscand prin aceasta ca nu sunt aferente veniturilor, acestea afectand TVA deductibila.

Referitor la factura DHL de curierat din luna iunie ..., se mentioneaza ca aceasta contine ca specificatie faptul ca transporta carti si nu o piesa de schimb pentru combina asa cum sustine societatea si se face mentiunea ca fiica .. este studenta in ...

Cu privire la faptul ca vasele .. manere vase.. si alte asemenea ar intra in dotarea unei bucatarii, nu s-a prezentat nicio bucatarie, deci nu cadreaza cu activitatea desfasurata de societate.

Referitor la faptul ca societatea foloseste pompa de vidat la desfundarea de tevi este total eronata, aceasta pompa de vidat vacsy de la .. are rolul de a scoate aerul din recipiente alimentare si nicidecum de a desfunda tevi, deci nu cadreaza cu activitatea desfasurata de societate

Privind sustinerea societatii ca ochelarii achizitionati din...in valoarea totala de.. lei sunt acordati unor salariati din cadrul compartimentului de contabilitate sub forma de ochelari de protectie, nu s-a precizat la verificare acest lucru, nu au fost vazuti cu toate ca pe tot parcursul inspectiei dl contabil sef .. - unul din detinatorii acestor ochelari a colaborat cu inspectorii fiscali. Se intelege ca este vorba de ochelari de vedere cu care societatea i-ar facilita pe unii dintre salariati, nu se cunoaste daca acest aspect este inclus in Contractul colectiv de munca ca atare nu i se asimileaza art. 21, alin. 3, litera c) din Legea 571/2003 - cheltuieli sociale.

Motivele pentru care la diverse bunuri nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA si care se aflau la sediul societatii au fost prezentate detaliat prin diferentele stabilite si anexele impreuna cu proiectul de raport la discutia finala.

La acel moment reprezentantul societatii nu a avut obiectiuni.

Fata de cele prezentate mai sus, se propune respingerea in totalitate a contestatiei depuse de SC ... sub nr... inregistrata la DGFP.. sub nr. .., a adresei de completare nr... inregistrata la DGFP.. sub nr. ...impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .. din data de .., Fisa privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala — din care sume stabilite prin estimare nr. .. si Raportului de inspectie fiscala nr..., incheiat la data de .. si mentinerea in totalitate a diferentelor stabilite de inspectia fiscala, astfel:

-impozit pe profit in suma de ..lei (din care societatea contesta suma de .. lei)

-dobanzi imp. pe profit in suma de .. lei

-penalitati de intarziere in suma de .. lei,

-TVA in suma de ..lei (din care societatea contesta suma de ... lei)

-dobanzi TVA in suma de .. lei,

-penalitati intarziere TVA in suma de.. lei.

**III Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:**

### **1. Referitor la impozitul pe profit contestat in suma de ..lei**

#### **Perioada verificata: ...**

**In fapt**, din Raportul de inspectie fiscala nr..ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... se retine ca la .. societatea declara profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit in suma de .. lei iar la verificare s-a stabilit un profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit de plata in suma de .. lei, diferenta de profit impozabil stabilit suplimentar fiind de.. lei.

Din aceasta diferenta stabilita suplimentar SC .... contesta suma de ..lei ce reprezinta impozit pe profit de plata aferent unei baze impozabile in suma de ..lei, reprezentand:

-...lei venituri din subventii incasate in baza Deciziei nr. ... inregistrate eronat in anul .., aceste subventii de exploatare fiind aferente anului fiscal .. in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata – campania ..Subventiile au fost incasate cu... lei) si ...lei),

- .. lei reprezinta cheltuieli cu impozitul pe veniturile agricole inregistrat eronat pe cheltuieli cu nota contabila nr. ... si nu retinut din borderourile de achizitii,

- .. lei reprezinta cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor,

- .. lei reprezinta venituri reconsiderate pe baza analizei dosarului preturilor de transfer.

### **1.1 Referitor la suma de ... lei - impozit pe profit aferent sumei de ... lei ce reprezinta venituri din subventii**

Prin adresa nr....organul de solutionare a cauzei a solicitat Directiei generale de proceduri fiscale lamuriri suplimentare cu privire la tratamentul fiscal aplicabil sprijinului acordat producatorilor agricoli sub forma schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca subventiile acordate pentru compensarea unor cheltuieli aferente campaniei agricole... reprezinta venituri impozabile in anul .., in conditiile in care acestea se incaseaza integral in anul ...

La control s-a constatat ca suma de ... lei reprezinta venituri din subventii, neinregistrate de societate in anul ... la data efectuarii cheltuielilor.

In sustinere societatea arata ca baza impozabila stabilita suplimentar nu este corecta intrucat aceasta suma reprezinta sprijin financiar acordat pentru stimularea sectorului agricol si s-a acordat exclusiv pentru detinerea si exploatarea suprafetei agricole, fiind incasata prin ordin de plata emis de APIA in data de...

**In drept**, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 19 al(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit se precizeaza:

***“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.***

Potrivit art. 6, al. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, ***”orice operatiune economico-financiara efectuata trebuie consemnata in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”***

Reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare de catre operatorii economici se efectueaza potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunitatilor Economice Europene, parte componenta a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 1 ianuarie 2010.

Conform pct. 36, al. (1) și (2) din reglementările contabile menționate, elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute de reglementări, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsura ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

De asemenea sunt aplicabile și prevederile pct. 236, alin. (1) din Ordinul nr. 3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene care la pct. 236 (1) potrivit cărora: **“Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”**.

Din analiza textelor de lege mai sus menționate reiese că la calculul profitului impozabil sunt luate în calcul și cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar subvențiile se recunosc ca venituri ale perioadei în care sunt efectuate cheltuielile corespunzătoare.

În speta în cauză se constată că societatea contestată și-a evidențiat în anul ... cheltuielile efectuate iar subvențiile primite nu au fost înregistrate ca venituri ale perioadei corespunzătoare cheltuielilor efectuate, respectiv în anul ....

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, subvențiile se recunosc pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, respectând totodată scopul acordării acestor subvenții, respectiv acela de a acoperi, parțial sau total, anumite cheltuieli efectuate de producătorii agricoli.

În acest context, veniturile înregistrate sunt practic egale cu cheltuielile efectuate în perioada fiscală respectivă, iar profitul impozabil, generat de primirea unei subvenții, implicit impozitul pe profit aferent, este nul.

In acest sens a fost dat si punctul de vedere al Directiei Generale de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr. ..cat si de Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul MFP prin adresa nr. ... ca urmare a lamurilor suplimentare solicitate.

Fata de situatia de fapt si de drept prezentată, organele de solutionare a contestatiei au retinut că SC .. prin neinregistrarea veniturilor din subventii aferente anului.. in suma de.. lei a contribuit la diminuarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit pentru anul .. cu suma de .. lei, drept pentru care acest capat de cerere va fi respins ca neantemeiat in temeiul prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG92/2003. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

***“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.***

**1.2 Referitor la suma de ..lei - impozit pe profit aferent sumei de .. lei ce reprezinta cheltuieli cu impozitul pe veniturile agricole inregistrat eronat de societate pe cheltuieli deductibile :**

SC .. sustine ca a inregistrat in contabilitate pe cheltuiala contravaloarea impozitului datorat de ... lei dar ca a omis atunci cand s-a calculat impozitul pe profit trimestrial sa analizeze daca mai existau in stoc cerealele respectiv sa acorde drept de deducere doar pentru cheltuiala cu impozitul de 2% aferent cerealelor care au fost scazute din gestiune.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.a) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora:

**ART. 21 Cheltuieli**

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

**(4) “Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările.**



**contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară**".

Totodata sunt aplicabile și prevederile art. 74 "Calculul și plata impozitului aferent veniturilor din activități agricole" din același act normativ care stipulează:

**(4) În cazul contribuabililor care realizează venituri bănești din agricultură, potrivit prevederilor art. 71 lit. d), prin valorificarea produselor vândute către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare, impozitul se calculează prin reținere la sursă prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate, începând cu data de 1 ianuarie 2009, impozitul fiind final**".

Din prevederile legale menționate mai sus se reține că impozitul de 2% reținut la sursă constituie cheltuielă pentru cel care vinde și nu o cheltuielă a societății cumpărătoare.

În sarcina societății cumpărătoare intră obligația de a reține din valoarea totală a produselor ce au fost livrate a impozitului de 2% și de a-l vira către bugetul de stat.

Având în vedere cele arătate mai sus se reține că argumentele de fapt și de drept prezentate în susținere de contestare nu sunt de natură să modifice cele stabilite în actul de control motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în conformitate cu pct. 11.1, lit. a) din Ordinul nr. 2.137/2011 pentru acest capăt de cerere reprezentând impozit pe profit în suma de .. aferent bazei în suma de .. lei:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat**".

**1.3 Referitor la suma de ... lei - impozit pe profit aferent sumei .. lei ce reprezintă cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor:**

Din analiza dosarului cauzei se reține că societatea a achiziționat diverse bunuri în valoare totală de .. lei astfel :

- factura nr.... în suma de .. lei reprezentând .. ghivece plante + odorizante;

- factura nr.... în suma de .. lei reprezentând covor;

- factura nr. ... în suma de ... lei reprezentând racitor vin;

- factura nr. .. în suma de ... lei reprezentând covor;

- factura nr. .. in suma de ..lei reprezentand covor;
- factura nr. ... in suma de ..lei reprezentand covor;
- factura nr. .. in suma de ...lei reprezentand bilet de avion;
- factura nr. .. in suma de... lei reprezentad masina de spalat;
- factura nr.... in suma de .. lei reprezentand veioza+rama foto;
- factura nr. .. in suma de ... lei reprezentand odorizante.

Societatea contestatoare mentioneaza ca a achizitionat in anul .. ghivece , racitor vin, odorizante,covoare, veioza,rama foto in vederea dotarii cladirii administrat"...“ ce are ca destinatie spatii birouri, camera protocol, depozite materiale iar masina de spalat pentru spalatoria proprie a firmei a achzitionat-o in locul uneia existente dar uzate, pentru a spala husele de panza pentru panacoadele pe care se efectueaza dospirea in fabrica de paine care daca ar fi spalate la unitati specializate, cu o frecventa zilnica, ar conduce la costuri exorbitante .

In ce priveste biletul de avion societatea sustine ca acesta a fost necesar pentru deplasarea administratorului in Italia in vederea semnarii unui contract de achizitii .

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) si art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

**“Art. 19 Reguli generale**

**(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.**

coroborat cu pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

**Norme metodologice:**

**12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.**

**ART. 21 Cheltuieli**

**(1) “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate**

**cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.**

Din analiza textelor de lege mai sus enunate se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile .

Din analiza dosarului se constata ca verificarea a fost facuta pentru perioada .. iar cladirea in cauza a fost achizitionata in iulie .. conform Rezolutiei .. astfel incat nu se poate justifica dotarea cladirii inainte de a fi in folosinta SC ...

In ce priveste biletul de avion din constatarile facute de organul fiscal cat si din documentele aflate la dosarul contestatiei nu reiese ca petenta are relatii contractuale cu societatea invocata in contestatie iar atasarea corespondentei cu partenerul extern nu poate motiva deplasarea ca fiind in scopul realizarii de venituri.

Astfel ca societatea nu justifica ca bunurile achizitionate in anul... constand in ghivece plante , odorizante,covoare,racitor vin; veioza+rama foto in suma de ... lei cat si achizitia biletului de avion in suma de ... au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile .

Referitor la achizitionarea masinii de spalat in valoare de .. lei se retine ca societatea a achizitionat aceasta masina de spalat in vederea curatarii huselor de panza pentru panacoadele de dospire folosite in fabrica de paine intrucat o ramura a activitatii societatii este procesarea si prelucrarea in domeniul panificatie, motiv pentru care actul administrativ fiscal atacat se va desfiinta pentru acest capat de cerere in vederea reanalizarii de catre organele de inspectie fiscala a aspectelor sezizate de petenta respectiv sa analizeze daca societatea detine intradevar acea masina de spalat si o utilizeaza in activitatea desfasurata:

**Avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca** argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației cu privire la baza impozabila in suma de ....) lei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat motiv pentru care **contestatia cu privire la impozitul pe profit in suma de .. urmeaza sa fie respinsa partial ca neintemeiata** in conformitate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **iar pentru contestatia cu privire la suma de .. lei** inscrise in factura nr.... de achizitie a masinii de spalat se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

(3) **“Prin decizie se poate desfiinta total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de**

## **soluționare”**

Prin urmare se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...pentru suma de ..lei reprezentand impozit pe profit, urmand ca organul de control sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal in care se analizeze daca societatea detine acea masina de spalat si o utilizeaza in cadrul activitatii sale .

**1.4 Referitor la suma de .. lei - impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei** reprezentand venituri reconsiderate pe baza analizei dosarului preturilor de transfer:

Din constatările organelor de control respectiv din Raportul de inspectie fiscala nr... din data de..ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .. din data .., capitolul IV “Dosarul preturilor de transfer” SC ..a efectuat in perioada verificata tranzactii cu persoane afiliate dupa cum urmeaza:

- .. cod fical .., tranzactii cu o valoare totala de ... lei
- .., cod fical .., tranzactii cu o valoare totala de ... lei
- ... CNP ...tranzactii in valoare totala de ..lei
- .. CNP .., tranzactii in valoare totala de ..lei
- ... CNP .. tranzactii in valoare de.. lei
- .., CNP .., tranzactii in valoare de ..lei
- ... CNP..., tranzactii in valoare de .. lei
- ..., CNP ..., tranzactii in valoare de ...lei .

In sustinere societatea arata ca nu este de acord cu modul de analiza prezentat de inspectorii fiscali raportat la afilierea dintre d-na ... .. si S.C. ... pentru ca nu indeplineste conditiile de afiliere prevazute de Legea nr. 571/2003 art. 7, pct. 21 nefiind sotia si nici ruda pana la gradul III inclusiv cu d -l .. ..Procura si decizia prin care d-na .. are dreptul de a semna ordine de plata si contracte de achizitii imobilizari corporale (imobile, terenuri) nu o transforma in persoana de administrare si nu ii acorda drepturi de control si de conducere.

In ceea ce priveste relatia de afiliere dintre doamna .... si SC .. sunt aplicabile prevederile art. 7 “Definitii ale termenilor comuni”, alin. (1), pct. 21, lit. b) si pct. 31 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

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

**a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;**

**b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă**

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

(.....)

***31. titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții;***

*Din contextul prevederilor legale de mai sus se reține ca o persoana fizica este afiliata cu o persoana juridica si in cazul in care acea persoana controleaza in mod efectiv persoana juridica.*

Din analiza procurii speciale atasata in copie la dosarul cauzei se constata ca d-na ...este imputernicita ca in numele si pentru .. sa cumpere bunuri imobile (terenuri intravilane si extravilane, case de locuit cu teren aferent, apartamente, spatii comerciale, etc.) si o decizie prin care d-na . . detine dreptul de prima semnatura in bancile comerciale unde societatea are conturi bancare deschise (solicitata in cazul in care administratorul nu se afla la sediul societatii.

Astfel, conform considerentelor aratate mai sus , reiese ca d-na ..indeplineste conditiile de afiliere cu SC .. asa cum se prevede in textul de lege citat si anume “...o persoană fizica este afiliată cu altă persoană juridica dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: ... dacă controlează în mod efectiv persoana juridică”.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se reține ca datorita relatiilor de afiliere dintre societate si SC ..., .... s-a solicitat intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer prin intocmirea Solicitarii nr. ....

In urma solicitarii, Dosarul preturilor de transfer a fost depus sub nr. .. la DGFP - AIF .. de unde se reține ca metoda utilizata de catre agentul economic a fost metoda compararii preturilor independente de aceasta pe piata de profil.

Societatea nu este **de acord cu modul in care inspectorii fiscali prezinta situatia preturilor de transfer in Capitolul IV al raportului de inspectie fiscala deoarece** legislatia in vigoare ce trateaza preturile de transfer: Legea nr. 571/2003, HG nr. 44/2004, OPANAF nr. 222/2008 si Ghidul de preturi de transfer (OECD) legiuitorul nu prevede ca ofertele prezentate si utilizate in esantionul de comparare sa mai fie insotite si de un alt document.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) si (5) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

***CAP. II Calculul profitului impozabil***

***ART. 19 Reguli generale***

***(1) “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile***

**realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.**

**(5) “Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”.**

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca orice tranzactie intre persoane afiliate trebuie desfasurata cu respectarea principiului valorii de piata iar in masura in care tranzactia nu respecta acest principiu de piata organele fiscale pot face ajustari.

Analizarea tranzactiilor intre persoanele afiliate se datoreaza asa numitei practici de “transfer al preturilor” practica care consta in efectuarea de tranzactii la preturi “speciale “ practica care consta in efectuarea de tranzactii la preturi speciale si/sau in conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si implicit a impozitelor datorate.

Astfel, in vederea determinarii cu o cat mai mare exactitate a taxelor si impozitelor care ar trebui sa revina fiecarei jurisdicții fiscale in conditii de piata libera, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.

Asa cum prevede art 11, alin. (2) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz in parte alegandu-se cea mai adecvata dintre ele precum si orice alta metoda recunoscuta de liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare economica :

**ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

**a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se**

**stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;**

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

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

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

**In ceea ce priveste dosarul preturilor de transfer, potrivit art. 1 , art.2 alin.(1), art.3 alin.(1) si (2) din Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer se stipuleeaza :**

**“Art.1**

**(1) “Se aprobă conținutul dosarului prețurilor de transfer prevăzut în anexa nr. 1.**

**Art.2**

**(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.**

**ART. 3**

**(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.**

**(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.”**

**Potrivit Anexa 1, Cap. I”Intocmirea dosarului preturilor de transfer”art.1lit.B pct.4 din Anexa 1 la Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer societatea are obligatia sa descrie metoda de calcul a prețurilor de transfer si sa argumenteze criteriile de selectie a acesteia , iar**

**“a) în cazul în care nu folosea metodele tradiționale de determinare a**

prețurilor de transfer sa justifice această opțiune;

b) în toate cazurile în care nu se aplică metoda de comparare a prețurilor sa justifice această opțiune;

**In conformitate cu prevederile art.2 ali(1)- (4) din același act normativ se prevede:**

(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

Fata de cadrul legal invocat mai sus se retine ca în situația în care valoarea stabilită de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer de preț, valoare care reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, iar în cazul în care nu se poate identifica acea valoare se face media aritmetică a valorilor de mijloc ale intervalului de comparare.

Prin același ordin la art.3 alin.(2) și (3) se arată ca ***în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, organele de inspecție fiscală vor estima cuantumul prețurilor de transfer prin procedura prezentată în anexa nr. 3.***

**In Anexa 3 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer la art.1 și art.2 pct.1 și 3 se arată ca Raportul de inspecție fiscală va cuprinde un capitol distinct "Estimarea prețurilor de transfer ce va cuprinde următoarele:**

“ 1. prezentarea motivului de fapt cu privire la neprezentarea/ prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, urmare a două solicitări consecutive. Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer reprezintă



lipsa datelor necesare organului fiscal competent, pentru stabilirea dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață;

3. estimarea prețurilor de transfer.”

În raport de prevederile legale prezentate s-a reținut ca societatea petenta la solicitarea organelor de inspectie fiscala au prezentat dosarul preturilor de transfer iar la determinarea preturilor de transfer a fost aleasa metoda comapararii interne a preturilor .

De asemenea se mai retine ca organele de inspectie fiscala si-au extins in sa esantionul prezentat de societate **cu cinci preturi practicate pe piata** si au determinat o valoare mediana fara in sa tina cont de dispozitiile art.3 din Ordinul 222/ 2008 potrivit caruia **estimarea se face in conformitate cu prevederile art.3 astfel :**

**“ 1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;**

**2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;**

**3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.”**

Referitor la argumentul petentei ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile Anexei 3 a OPANAF nr.222/2008 organul de solutionare a cauzei a reținut faptul ca , din cuprinsul actului atacat nu rezulta daca dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat de societate complet /incomplet , daca au existat doua solicitari consecutive in cazul in care a fost incomplet, nu rezulta care a fost metoda de estimare utilizata de catre organele de inspectie fiscala la estimarea pretului de piata al tranzactiei intre persoanele afiliate in conditiile in care conform prevederilor legale inscrise mai sus si ale punctului 23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.572/2003 privind Codul fiscal :

**„23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:**

**a) metoda comparării prețurilor;**

**b) metoda cost-plus;**

**c) metoda prețului de revânzare;**

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile**

**de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

In conformitate cu prevederile art. 94. alin. (2), lit. a) si alin. (3), lit. e), din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

(2) **“Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

(3) **Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:**

**e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale”.**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca inspekția fiscala are ca atribuții constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Ca urmare se retine ca organul de inspekție fiscala trebuia sa analizeze toate actele si faptele rezultand din activitatea contribuabilului in limitele prevazute de lege si sa stabileasca corect baza impozabila.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca organul de inspekție fiscala nu a analizat toate actele si faptele rezultand din activitatea contribuabilului in limitele prevazute de lege si nu a stabilit corect baza impozabila, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) si (3) ^1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

“ (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie 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.”*

*In consecinta se va desfiinta partial **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... pentru suma de ...lei reprezentand impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de .. lei** din reconsiderarea veniturilor pe baza analizei dosarului preturilor de transfer,urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala si sa stabileasca cu claritate obligatiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in continutul deciziei de solutionare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit pentru care s-a dispus desfiintarea.*

La reverificare se vor avea in vedere si sustinerile contestatarului din contestatia formulata.

Cat si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**In concluzie referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit pentru suma de ... lei contestatia urmeaza sa se respinga partial ca neintemeiata iar pentru suma de ... lei actul atacat urmeaza sa se defiinteze partial si *organele de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare***

## **2. Referitor la TVA in suma de .. lei**

**Perioada verificata: august .. – august...**

**In fapt** ,urmare verificarii documentelor contabile (balante de verificare, deconturi de TVA, jurnale de cumparari si de vanzari, facturi interne si contracte) s-a stabilit ca societatea declara suma negativa de TVA de .. lei iar la verificare s-a stabilit suma negativa de TVA de ...lei, diferenta fiind in suma de .. lei din care societatea contesta suma de ... lei ce reprezinta:

- suma de .. lei, TVA colectata asupra arendeii in natura pe care societatea o calculeaza la un pret sub cel al pietei,

- suma de ...lei TVA dedusa pentru achizitii care nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

**2.1 Referitor la suma de ... lei reprezentand** TVA colectata asupra arendeii in natura calculata de societate sub pretul pietei:

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr...ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.... organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de..lei asupra arendeii in natura pe care considera ca societatea a calculat-o sub pretul pietii.

In sustinere societatea arata ca in contractul de arenda incheiat intre parti nu exista un pret stabilit si ca baza de impozitare pentru acest serviciu trebuia sa nu fie mai mica decat costurile complete pentru prestarea serviciului\_diferenta stabilita suplimentar de .. lei TVA fiind lipsita de temei legal.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 8, al. (1), lit. a) si b) din H.G. nr. 44/2004 in care se precizeaza:

**Schimbul de bunuri sau servicii**

**ART. 130** *“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”.*

Pct. 8 lit. a si b din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 ,referitor la art. 130 precizeaza:

**8. (1)** *“Operatiunile prevazute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrari de bunuri/prestari de servicii a caror plata se realizeaza printr-o alta livrare/prestare, precum:*

*a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obtinere a produselor agricole;*

*b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, care constituie o prestare de servicii”.*

Iar, art. 137 din Codul fiscal referitor la baza de impozitare pentru livrari de bunuri si servicii efectuate in interiorul tarii, stipuleaza:

**ART. 137**

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

*e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un*

**client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:**

**1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;”**

**2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului”.**

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca legiuitorul a dispus trei situatii si anume :

1.situatia in care valoarea platii pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii a fost stabilita intre parti , baza de impozitare a taxei fiind constituita din aceasta valoare;

2.in situatia in care valoarea platii pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi stabilita , baza de impozitare se considera ca fiind valoarea de piata pentru respectiva livrare /prestare.Prin valoare de piata intelegandu-se suma pe care un client ar trebui sa o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

3.situatia in care nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

- *pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;”*

- *pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului”.*

Totodata in conformitate cu prevederile art.67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :(1)

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

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

Referitor la art.67 in Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală se prevede la pct. 65.2. din HG 1050/2004 **“Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”** .

Din analiza dosarului cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea si-a inregistrat arenda sub pretul pietii fara insa sa vina cu precizari in acest sens si fara sa precizeze cum au determinat marimea bazei de impunere asa cum se prevede in Codul fiscal si Codul de procedura fiscala si cum au ajuns la o taxa pe valoare adaugata colectata in suma de ... **lei** .

Prin urmare se retine ca organul de inspectie fiscala trebuia sa analizeze toate actele si faptele rezultand din activitatea contribuabilului in limitele prevazute de lege si sa stabileasca corect baza impozabila.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca organul de inspectie fiscala nu a analizat toate actele si faptele rezultand din activitatea contribuabilului in limitele prevazute de lege si nu a stabilit corect baza impozabila, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) si (3) ^1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

*“ (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie 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.”*

**In consecinta se va desfiinta partial Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .. pentru suma de ... lei reprezentand TVA,** urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala si sa stabileasca cu claritate obligatiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in continutul deciziei de solutionare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit pentru care s-a dispus desfiintarea.

La reverificare se vor avea in vedere si sustinerile contestatarului din contestatia formulata.

Cat si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

**102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.**

**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 desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei 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”.**

## **2.2 Referitor la TVA suma de.. lei .**

Din analiza dosarului contestatiei se retine ca societatea a facut in anii ... diverse achizitii mobila, halate de baie, vase Zapter, ochelari, banda alergare etc. ,a caror valoare TVA este in suma de..lei.

In sustinere societatea arata ca bunurile achzitionate o parte sunt folosite pentru dotarea cladirii administrative iar o alta parte sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

**In drept,** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza:

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere  
ART. 145**

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

**a) operațiuni taxabile;**

Totodata, potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare : **“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

Acesta se coroborează cu prevederile pct. 46 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”**

**Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se retine ca legislația fiscală conditionează deductibilitatea TVA a achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile.**

a) Din analiza dosarului se constată că societatea nu justifică achizițiile pentru care a dedus TVA eronat în suma de ... lei (2 ghivece plante, covoare, 2 racitoare vin, cabina ideal, vase și ustensile pentru bucatărie, rama foto, mobilier, etc.) în anul .. întrucât clădirea pe care susține că a dotat-o în anul .. a fost achiziționată în anul .. conform Rezoluției .. pentru toate aceste achiziții societatea nu demonstrează că sunt aferente operațiilor sale taxabile :

-factura nr. .. reprezentând achiziția de vas banana, betisoare parfumate cu TVA aferent în suma de ... lei

-factura nr. ... reprezentând achiziția de covor Mobexpert cu TVA aferent în suma de .. lei

-factura nr... reprezentând achiziția de 2 covoare Mobexpert cu TVA aferent în suma de .. lei

-factura nr. .. reprezentând achiziția de racitor vin Samsung cu TVA



aferent in suma de ... lei

-factura nr. ...reprezentand achizitia de..cu TVA aferent in suma de ...lei

-factura nr... reprezentand achizitia de .. cu TVA aferent in suma de ... lei

factura nr. .. reprezentand achizitia de covor .. cu TVA aferent in suma de

..lei

-factura nr....reprezentand achizitia de covor... cu TVA aferent in suma de

.. lei

-factura nr. .. reprezentand achizitia de covor .0..cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. .. reprezentand achizitia de veioze si rama foto .. cu TVA aferent in suma de ..lei

-factura nr... reprezentand achizitia de betisoare parfumate ..cu TVA aferent in suma de .. lei

b)In ce priveste cazarea si deplasarea administratorului la .. societatea sustine ca acestea au fost aferente unor intalniri de afaceri stabilita cu partenerul EDK T... dar din verificarile facute de organul fiscal cat si din documentele aflate la dosarul contestatiei nu reiese ca societatea are relatii contractuale cu societatea invocata iar atasarea corespondentei cu partenerul extern nu poate evidientia scopul deplasarii motiv pentru care nu se justifica aceste achizitii cu TVA in suma de .. lei din facturile:

-factura nr. .. reprezentand cazare..., cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. .. reprezentand cazare+servicii hoteliere..cu TVA aferent in suma de .. lei

c)Referitor la factura DHL de curierat din luna iunie ..., se constata ca aceasta contine ca specificatie faptul ca transporta carti si nu o piesa de schimb pentru combina asa cum sustine societatea motiv pentru care argumentele aduse de societate nu sunt de natura sa modifice cele stabilite de organul de control in actul atacat cu privire la TVA in suma de ... lei din factura nr. ..

d)Cu privire la faptul ca vasele Zepter, manere vase Zepter si alte asemenea ar intra in dotarea unei bucatarii din constatarile organului de control se retine ca acestea nu existau in incinta fabricii nefiind folosite de societate in folosul operatiunilor sale taxabile a caror valoare TVA se ridica la suma de ...lei din facturile :

-factura nr. ... reprezentand achizitia de detergent, vas vacsi, pompa de vidat cu TVA aferent in suma de.. lei

-factura nr. .. reprezentand achizitia de manere din bachelita zepter cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ... reprezentand achizitia de slefuire vas rotund, capac, tava Zepter cu TVA aferent in suma de ...lei,

Referitor la sustinerea petentei ca foloseste pompa de vidat la desfundarea de tevi nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, aceasta pompa de vidat vacy de la Zepter are rolul de a scoate aerul din recipiente alimentare si nicidecum de a desfunda tevi.

e)Privind sustinerea societatii ca ochelarii achizitionati din .. cu TVA in suma de ..lei sunt acordati unor salariati din cadrul compartimentului de contabilitate sub forma de ochelari de protectie pe de o parte se retine ca organul de control nu i-a vazut cu toate ca pe tot parcursul inspectiei dl contabil sef .. - unul din detinatorii acestor ochelari ce a colaborat cu inspectorii fiscali nu ii purta iar pe de alta parte se retine ca societatea nu poate justifica aceasta achizitie ca fiind aferenta operatiunilor sale taxabile:

-factura nr. ... reprezentand achizitia de ochelari protectie – Opticris optica cu TVA aferent in suma de... lei

-factura nr.... reprezentand achizitia de ochelari protectie – Opticris optica cu TVA aferent in suma de ... lei

Avand in vedere cele aratate mai sus de la pct. a) la e) se retine ca argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinere de contestatar nu sunt de natura sa modifice cele stabilite in actul de control pentru TVA in suma de .. lei motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata in conformitate cu pct. 11.1, lit. a) din Ordinul nr. 2.137/2011 pentru acest capat de cerere :

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.**

**f) Referitor la celelalte achizitii cu un TVA in suma de .. lei (2 masini de spalat , fier de calcat, mobila pentru dotarea cladirii administrative, uscator rufe, detergent pentru spalatoria proprie a firmei, scuter+casca protectie necesar pentru sectorul paza ,panza pentru confectionat huse ,iPad Apple utilizat pentru stocarea de date si materiale documentare etc.) organul de solutionare a contestatiei constata ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in Raportul de inspectie fiscala starea de fapt fiscala a societatii care a condus la concluzia ca TVA nu poate fi dedusa pentru aceste achizitii :**

-factura nr. ... reprezentand achizitia ...cu TVA aferent in suma de ... lei

-factura nr.... reprezentand ...cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ..reprezentand achizitia de metraj cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ... reprezentand achizitia de racitor vinuri platinum cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ... reprezentand achizitia de fier calcat, aspirator fara sac cu TVA aferent in suma de ... lei

-factura nr. ... reprezentand achizitia de cabina ideal standard – Sezon Ambiente cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ... reprezentand avans mobila lux cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr. ...reprezentand achizitia de masina de spalat cu TVA aferent in suma de ..lei

-factura nr... reprezentand achizitia de pat noire, puff bobo, noptiere cu .. aferent in suma de .. lei

-factura nr. .. reprezentand storno avans cu TVA aferent in suma de – .. lei

-factura nr... reprezentand storno saltea mobila cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr.... reprezentand avans mobila lux, cu TVA aferent in suma de ... lei

-factura nr... reprezentand rapid+casca Frist Bike+scuter sau ATV, cu TVA aferent in suma de.. lei

-factura nr. ... reprezentand perna viola, cu TVA aferent in suma de .. lei

-factura nr.... reprezentand IPADD APLE cu TVA in suma de .. lei

In conformitate cu art. 94, alin. (2), lit. a) si alin. (3), lit. e) si art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

**(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:**

***c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;***

**e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

**Art.105**

**(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Avand in vedere cele consemnate mai sus si anume ca organele de inspectie fiscala nu au analizat toate actele si faptele rezultate din activitatea contribuabilului in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere respectiv nu au justificat concret de ce au considerat ca achizițiile din facturile de mai sus cu un **TVA in suma de ..lei** nu sunt aferente operatiunilor taxabile, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

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

In consecinta se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.... pentru suma de .. lei, urmand ca organul de control sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal prin care analizeze in limitele prevazute de lege daca achizițiile, din facturile de mai sus, sunt utilizate de contribuabil in folosul operatiunilor sale taxabile potrivit prevederilor art.145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

102.5. *“In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.*

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 desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestatiei 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”.*

**In concluzie pentru capatul de cerere privind TVA in suma de .. lei**

**contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata iar pentru capatul de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr... .. se va desfiinta partial caz in care se va incheia *un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.***

Avand in vedere faptul ca societatea nu contesta accesoriile aferente impozitului pe profit si ale taxei pe valoare adaugata contestate pentru capetele de cerere unde actul administrativ va fi desfiintat organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile art 210 si art.47 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in care se stipuleaza :

**„Art. 210 Decizia sau dispoziția de soluționare**

*(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”*

**Art. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale**

*„(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.*

*(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.*

*(3) Se anulează ori se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale prin orice modalitate”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7, art. 11, art. 19, art. 21, art. 62, art. 74, art. Art. 130, art. 137 si

