

## 071310NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, prin adresa nr.../.../20.05.2010 înregistrată la direcție sub nr.../20.05.2010, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, având CUI ..., cu sediul ... .

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../31.03.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a Raportului de inspecție fiscală nr.../29.03.2010 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../31.03.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală și are ca obiect suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Constatand ca in speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**

**I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../29.03.2010, a Raportului de inspecție fiscală nr.../29.03.2010 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../31.03.2010, arătând următoarele:**

**Referitor la impozitul pe profit**, petenta consideră netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la diferența de impozit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei. Diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de ... lei a rezultat ca urmare a determinării de către organele de inspecție fiscală a unei noi baze de impozitare prin introducerea în baza de calcul a unor cheltuieli considerate nedeductibile în cuantum de ... lei care se compun din:

1. Cheltuielile în sumă de ... lei au fost incluse eronat la calculul profitului impozabil, întrucât organele de inspecție fiscală au făcut o aplicare rigidă a prevederilor legale și s-au limitat la a invoca prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a ține seama de faptul că activitățile de transport cereale, semințe, reparații curente și întreținere la utilaje agricole au fost efectuate în interesul societății.

2. Cheltuielile în sumă de ... lei, reprezintă cheltuieli cu închirieri de utilaje agricole înregistrate direct pe conturi de cheltuieli, cheltuieli ce au avut la bază contraprestații constând în închirierea de utilaje agricole care au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri.

3. Cheltuielile în sumă de ... lei, reprezintă cheltuieli cu servicii de consultanță, juridice și consiliere și au fost incluse eronat în categoria cheltuielilor

nedeductibile, iar concluzia organelor de inspecție fiscală că ar fi încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, este total nefondată.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli nedeductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”, iar la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că „pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Din cuprinsul prevederilor legale menționate mai sus intenția legiuitorului de a nu include în categoria cheltuielilor nedeductibile acele cheltuieli care:

- au fost efectiv prestate;
- au fost executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor.

Petenta concluzionează că este netemeinică încadrarea cheltuielilor efectuate de societate pentru consultanță, consiliere și servicii juridice ca fiind cheltuieli nedeductibile deoarece aceste categorii de cheltuieli au avut la bază contracte și au fost respectate și prevederile legale în sensul că serviciile au fost efectiv prestate, lucru care reiese din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, petenta a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, serviciile de consultanță și consiliere având ca obiect strict domeniul agricol și de interes pentru societate.

4. Cheltuielile în sumă de ... lei sunt aferente unui spațiu închiriat în Austria (telefon, utilizare birou), încadrarea acestora de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile este total nefondată deoarece activitatea desfășurată de societate a impus frecvente deplasări în străinătate a reprezentanților societății, deci necesitatea unui spațiu pentru desfășurarea activității în Austria s-a impus la momentul respectiv. Mai mult, biroul este deținut în baza contractului de închiriere cu firma din Austria, deci cheltuielile au fost efectuate în vederea desfășurării activității și în mod corect au fost înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli deductibile.

Petenta, în urma celor prezentate, consideră că organele de inspecție fiscală, în mod netemeinic și nelegal au stabilit că sumele în cauză sunt nedeductibile fiscal, în consecință impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă

de ... lei nu este legal datorat și nici majorările de întârziere calculate în sumă de ... lei.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, societatea contestată consideră că respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei, stabilirea T.V.A. de plată în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei sunt măsuri netemeinice și nelegale, motivat de următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și dedus în mod nelegal taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unor facturi fiscale reprezentând servicii de consultanță, consiliere și servicii juridice care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea incompletă a prevederilor legale care reglementează taxa pe valoarea adăugată, invocând prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Acestea nu au ținut seama de faptul că societatea a solicitat la rambursare soldul sumei negative a T.V.A. care constituia un sold cumulat din perioada 01.03.2009 – 31.12.2009.

Petenta precizează că organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicarea prevederilor art.149 din Codul fiscal, referitoare la regularizarea și rambursarea taxei, limitându-se la a interpreta în mod restrictiv dispozițiile legale aplicabile în materie.

În ceea ce privește T.V.A. colectată stabilită la nivelul sumei de ... lei, mai mare cu ... lei decât cea stabilită de societate, fapt ce a dus la stabilirea unei taxe suplimentare de plată în sumă de ... lei, petenta o consideră netemeinică pentru următoarele considerente:

Pentru a stabili T.V.A. colectată suplimentar, organele de inspecție fiscală au considerat suma de ... lei ca reprezentând T.V.A. aferentă producției estimate pentru anul 2009 și au făcut diferența dintre producțiile medii la hectar declarate de societate către Direcția Agricolă și cele efectiv realizate. În opinia acestora estimarea bazei de impunere pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată s-a determinat prin scăderea din producția medie de realizat a producției efectiv realizate și înregistrate în contabilitate. Raționamentul acestei proceduri, în opinia organelor de inspecție fiscală, a fost determinat de faptul că nu se justifică producția realizată în raport cu cea estimată la începutul anului și declarată la Direcția Agricolă, având în vedere că societatea deține multe suprafețe arendate care nu au fost declarate calamitate de către Guvernul României și, ca atare, nu se justifică obținerea unor producții mai mici decât cele estimate la începutul anului.

Petenta consideră că metoda aplicată de organele de inspecție fiscală, mai sus precizată, este în totală neconcordanță cu realitatea, bazându-se numai pe faptul că Guvernul României nu a declarat zona respectivă calamitată. Estimările declarate la începutul anului au numai scop statistic și nu înseamnă în mod automat că producțiile respective vor putea fi efectiv realizate în cursul anului. Producțiile în agricultură sunt influențate de o multitudine de factori, iar faptul că Guvernul declară sau nu zona calamitată este singurul motiv pentru care se consideră că trebuie să se obțină producții mai mari.

Temeiul legal invocat de organul de control este total nefondat și neaplicabil în speță. Articolele 6 și 7 din Codul de procedură fiscală republicat

reglementează strict activitatea de control fiscal, modul și procedura de desfășurare a controlului și nu estimarea producției agricole la hectar.

De asemenea, din conținutul art. 56 din același act normativ rezultă că aplicabilitatea acestuia este cu privire la înscrisuri și documente fiscale, registre și alte documente pe care organul de control le poate solicita în scopul stabilirii stării de fapt fiscale și nicidecum al estimării producției medii la hectar la o anumită cultură, pe o anumită suprafață.

Potrivit prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003, republicată organul fiscal poate estima baza de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au relevanță pentru estimare și nu prin diferența dintre o producție estimată de realizat și producția agricolă efectiv realizată în cursul lunii sau prin compararea cu producțiile obținute de alte societăți agricole.

În consecință, contestatara solicită admiterea contestației, suspendarea actului administrativ fiscal atacat și anularea Deciziei de impunere nr. .../31.03.2010, a Raportului de inspecție fiscală nr.../29.03.2010 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../31.03.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală.

**II. Activitatea de Inspecție Fiscală a emis pentru S.C. X S.R.L. în data de 31.03.2010, Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, potrivit căreia:**

La punctul **2.1.1. „Obligații fiscale suplimentare de plată”** se menționează următoarele:

- perioada verificată: 23.08.2007 – 31.12.2009;
- ... lei - impozit pe profit datorat de persoane juridice române de plată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente.

La punctul **2.1.2. „Motivul de fapt”** se menționează:

1. Baza de impozitare stabilită suplimentar la inspecția fiscală în sumă de ... lei reprezintă cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere. Diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar este în sumă de ... lei. Situația facturilor reprezentând cheltuieli nedeductibile cu date despre furnizor, seria, număr, data, valoare totală, valoare fără T.V.A., T.V.A. aferentă, denumire bunuri sau servicii, observații, este prezentată în anexele nr.1, 2 și 3 la raportul de inspecție fiscală.

Societatea a efectuat plăți prin bancă către firma A din Austria, reprezentând cheltuieli cu închirieri de utilaje agricole, înregistrate direct pe conturi de cheltuieli, fără documente justificative (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

Societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu diverse prestări de servicii (consultanță, consiliere, etc), fără documente care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate (anexele nr.1 și 2 la raportul de inspecție fiscală).

Societatea a efectuat cheltuieli pentru un spațiu închiriat în Austria de la firma A (telefon, utilizare birou, costuri manipulare, etc), cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind efectuate în favoarea asociaților (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală).

2. Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei au fost calculate majorări de întârziere în suma de ... lei.

La punctul 2.1.3 „Temeiul de drept” sunt înscrise următoarele acte normative:

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

- art.21 alin.(1) – cheltuieli ce nu sunt aferente veniturilor;
- art.21 alin.(4) lit.e) – cheltuieli făcute în favoarea acționarilor;
- art. 21 alin.(4) lit.f) – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente justificative legale, nedeductibile fiscal;
- art. 21 alin.(4) lit.m) – justificarea realității serviciilor prestate de furnizori.

**H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

- pct.44 – înregistrările în evidența contabilă se fac pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit;

- pct.48 – cheltuieli cu prestări servicii nejustificate cu situații de lucrări, nedeductibile fiscal;

- pct.43 lit.d) – cheltuieli în favoarea participanților.

**O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:**

- art 119 și art.120 alin.(1) – majorări de întârziere.

La punctul 2.2.1. „**Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare**” se menționează următoarele:

- perioada verificată: 23.08.2008 – 31.12.2009;

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, din care:

- ... lei – taxă respinsă la rambursare;

- ... lei – taxă rămasă de plată;

- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

La punctul 2.2.2. „**Motivul de fapt**” se menționează:

1.Societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de la un prestator din Austria, neînregistrat în scopuri de T.V.A., în sumă totală de ... lei (... euro). Pentru prestările de servicii reprezentând închiriere utilaje și efectuate de către firma X din Austria s-a colectat T.V.A. în sumă totală de ... lei, menționând că serviciile prestate de către furnizorul austriac au loc acolo unde sunt efectiv prestate și anume în România, iar persoana obligată la plata T.V.A. este S.C. X S.R.L.

Societatea a dedus T.V.A. de pe facturi fiscale reprezentând diverse prestări de servicii (consultanță, consiliere, etc), fără documente care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, valoarea totală a acestor facturi fiind ... lei.

Societatea a dedus T.V.A. de pe factura fiscală nr.../29.05.2008 emisă de către SC ... SRL, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei, factura reprezentând piese de schimb pentru un mijloc fix ce nu aparține S.C. X S.R.L..

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că societatea a înregistrat și declarat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (anexa nr.4). Urmare inspecției fiscale s-a stabilit o T.V.A. colectată în sumă totală de ... lei. Diferența în sumă de ... lei, reprezintă:

- ... lei – T.V.A. colectata suplimentar ca urmare a estimarii productiei agricole aferente anului 2009, conform structurii culturilor si devizelor tehnologice prezentate de catre societate pe parcursul verificarii ;

Măsura procedurii de estimare, efectuată în baza art. 6, art. 7 alin.(2) și art. 67 din O.G. nr. 92/2003 și Cap. III pct. 19 din OMFP nr. 364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala. Estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor și informațiilor din contabilitatea societății. Estimarea bazei de impunere s-a determinat prin scăderea din producția medie de realizat a producției declarate și înregistrate în contabilitate rezultând o diferență de ... lei.

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata aferentă unor facturi reprezentând cheltuieli cu servicii de la un prestator din Austria, neînregistrați în scopuri de T.V.A., în sumă totală de ... lei (... euro) ; pentru prestările de servicii reprezentând închirieri de utilaje și efectuate de către firma din Austria s-a colectat T.V.A. în sumă de ... lei, menționând că serviciile prestate de către furnizorul austriac au locul acolo unde sunt efectiv prestate și anume în România, iar persoana obligată la plata T.V.A. este S.C. X S.R.L;

- ... lei – T.V.A. aferentă sumei de ... lei reprezentând ... kg rapiță scăzută din gestiune fără documente justificative;

- ... lei – T.V.A. aferentă depășirii cotei cheltuielilor de protocol la 31.12.2009, peste limita prevăzută de lege.

De asemenea, s-a stabilit o diferență suplimentară la T.V.A. deductibilă, astfel:

- ... lei – T.V.A. aferentă facturilor prezentate în anexa nr.1 emise de către SC ... SRL. Prin aceste facturi a fost facturată contravaloarea consultanței agricole pentru care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente prin care să justifice necesitatea acordării consultanței respective;

- ... lei – T.V.A. aferentă prestărilor de servicii constând în reparații și întreținere utilaje ce nu aparțin S.C. X S.R.L., inclusiv diverse taxe aferente acestor mijloace fixe, servicii care nu concură la desfășurarea obiectului de activitate al societății și nu sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

2. Pentru diferența de taxa pe valoarea adăugată stabilită la inspecția fiscală, s-au calculat majorari de intarziere, în suma de ... lei.

La punctul **2.2.3. „Temeiul de drept”** sunt înscrise următoarele acte normative:

**Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:**

- art.133 alin. (2) lit.g) pct.1 – închirierea bunurilor mobile corporale cu excepția mijloacelor de transport;

- art.150 alin. (1) lit.b) – persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de T.V.A. în România, conform art.153 alin.(4) sau (5);

- art.145 alin. (2) lit.a) – orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;

- art.128 alin. (8) lit.a) – nu constituie livrare de bunuri, bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră;
- art.128 alin. (8) lit.b) – bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate;
- art.145 alin. (5) lit.b) – T.V.A. dedusă eronat pentru țigări și băuturi alcoolice destinate acțiunilor de protocol.

**H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

- pct.55 alin.(2) – pentru serviciile prevăzute la art.150 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal și livrările de bunuri prevăzute la art.150 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, dacă beneficiarul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA conform art.153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectivele servicii sau livrări de bunuri au loc în România conform art.132 sau 133 din Codul fiscal, și prestatorul/furnizorul nu este stabilit în România, beneficiarul este obligat la plata taxei chiar dacă nu a comunicat prestatorului/furnizorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA;
- pct.45 alin.(2) – exercitarea dreptului de deducere;
- art.128 alin.(8) pct.6 – bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale, în zone care nu au fost declarate potrivit legilor speciale;
- art.128 pct.6 alin.(9) – bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate și pentru care s-a colectat TVA;

**Decizia nr.5/2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție**

**O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:**

- art. 6 – exercitarea dreptului de apreciere – organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;
- art. 7 alin.(2) – organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului;
- art. 67 – estimarea bazei de impunere
- art. 119 și art. 120 alin.(1) – majorări de întârziere.

**Decizia de impunere nr.../31.03.2010 are ca anexa Raportul de inspectie fiscala nr.../29.03.2010 în care se precizează:**

La Capitolul I „Date despre inspectia fiscală” se menționează că perioada supusă inspectiei fiscale, pentru toate impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat, este 23.08.2007 (data înființării societății) – 31.12.2009.

Societatea activează în domeniul cultivării cerealelor, motiv pentru care impozitul pe profit se calculează anual.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza decontului privind taxa pe valoarea adaugata pentru luna decembrie 2009, inregistrat la A.F.P. sub nr. .../26.01.2010, prin care societatea solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA pentru suma de ... lei.

Avand in vedere ca societatea a inregistrat pentru anul 2009 o pierdere de ... lei, s-a decis efectuarea unei inspectii fiscale generale pentru toate obligatiile fata de bugetul statului, emitandu-se avizul de inspectie fiscala inregistrat la AIF Neamt sub nr.../16.02.2010.

De asemenea, s-a emis decizia de reverificare a taxei pe valoarea adaugata inregistrata sub nr.../17.03.2010, deoarece au aparut informatii noi, necunoscute la data efectuării inspectiei fiscale pentru TVA.

Inspectia fiscala este generala, conform art.96 alin. (1) lit. a), din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu toate modificarile si completarile ulterioare, cuprinzand verificarea tuturor obligatiilor fiscale datorate catre bugetul consolidat al statului.

La **Capitolul III „Constatări fiscale”** se menționează următoarele:

#### **Impozitul pe profit**

In timpul inspectiei fiscale s-au verificat veniturile realizate si evidentierea lor in contabilitate, quantumul cheltuielilor inregistrate aferente veniturilor realizate, incadrarea in cotele legale a cheltuielilor nedeductibile, calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent.

S.C. X S.R.L. desfasoara ca activitate principala cultivarea cerealelor, porumbului si a altor plante. Din verificarea documentelor puse la dispozitie, a rezultat ca societatea inregistreaza preponderent venituri din cultivarea cerealelor (grâu, porumb, orz, orzoaica) si plantelor producatoare de seminte oleaginoase (rapita, floarea soarelui). Societatea mai desfasoara si activitati conexe domeniului principal, cum ar fi comercializarea de cereale, seminte si ingrasaminte chimice, precum si diverse prestari de servicii (inchiere utilaje agricole, etc). Productia rezultata ca urmare a desfasurarii obiectului de activitate este livrata in totalitate pe piata interna.

#### **Anul 2007**

La data de 31.12.2007, societatea a determinat un profit impozabil in suma de ... lei, constituind, declarand si achitand un impozit pe profit aferent in suma de ... lei. Nu s-au stabilit diferente la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit.

#### **Anul 2008**

Pentru anul fiscal 2008, societatea a determinat un profit impozabil in suma totala de ... lei, cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei. Urmare inspectiei fiscale s-a determinat un profit impozabil in suma de ... lei la care impozitul pe profit aferent este de ... lei.

Baza de impozitare stabilita suplimentar la inspectia fiscala in suma de ... lei reprezinta cheltuieli pentru care nu s-a dat drept de deducere. Diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar este in suma de ... lei. Situatiile facturilor reprezentand cheltuieli nedeductibile cu date despre furnizor, seria, numar, data, valoare totala, valoare fara TVA, TVA aferenta, denumire bunuri sau servicii, observatii, este prezentata in anexele nr. 1, 2 si 3 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei reprezinta:

- ... lei cheltuieli inregistrate de pe facturi care nu apartin S.C. X S.R.L., facturile sunt prezentate in anexele nr. 1 si 2, prin deducerea acestor cheltuieli au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (1) coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 22 coroborat cu pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- ... lei plati prin banca catre firma din Austria, reprezentand cheltuieli cu inchirieri de utilaje agricole, inregistrate direct pe conturi de cheltuieli, fara



documente justificative (anexa nr. 3); au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- ... lei cheltuieli cu diverse prestari de servicii (consultanta, consiliere, etc.) fara documente care sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate; prin inregistrarea acestor cheltuieli au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal; facturile sunt prezentate in anexele nr. 1 si 2 la prezentul raport de inspectie fiscala;

- ... lei reprezentand cheltuieli efectuate pentru un spatiu inchiriat in Austria de la firma X (telefon, utilizare birou, costuri manipulare, etc.), cheltuieli considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind efectuate in favoarea asociatilor (anexa nr. 2); au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 43 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, pentru anul 2008, in suma totala de ... lei, s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, pana la data de 19.03.2010.

### **Anul 2009**

1. La data de 31.12.2009 societatea se înregistrează cu o pierdere contabilă în sumă de ... lei.

Analizând structura cheltuielilor în sumă de ... lei, pondere dețin următoarele:

- cheltuieli cu îngrășămintele ... lei
- cheltuieli cu combustibili ... lei
- cheltuieli cu semintele ... lei
- cheltuieli cu arenda ... lei
- cheltuieli cu chirii masini si utilaje ... lei
- cheltuieli cu servicii executate de terti ... lei

Total venituri clasa 7 fara „711” = ... lei; ... lei – ... lei = ... lei pierdere contabila;

Pierderea contabila inregistrata a rezultat si din inchiderea contului 711 „Variatia stocurilor” cu sold debitor in suma de ... lei;

... lei + ... lei = ... lei.

Prin inregistrarea 711 – 311 = ... lei la luna noiembrie 2009 au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 42 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2.Evidentierea productiei recoltate si inregistrata in cont 345 din punct de vedere al cantitatilor este aproximativ egala, cu mici diferente cu cantitatile de produse vandute si facturate; la 31.12.2009 contul 345 are un sold de ... lei;

3.Din comparatia productiei medii de realizat dupa devizele tehnologice pentru culturile agricole si situatia culturilor agricole pentru 2009 si productia efectiv realizata si inregistrata in cont 345 a rezultat o diferenta in suma de ... lei fata de productia inregistrata in contabilitate.

4.Pentru anul agricol 2009, Guvernul nu a declarat stare de calamitate naturala prin hotarare si ca urmare acestui fapt cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale nu sunt considerate cheltuieli

deductibile la calculul profitului impozabil. Avand in vedere constatările sintetizate la pct. 1 – 4, in baza art. 6 privind exercitarea dreptului de apreciere din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, solutia adoptata de organul fiscal fiind de estimare a bazei de impunere privind productia de cereale aferenta anului 2009.

Estimarea bazei de impunere privind productia din anul agricol 2009 s-a efectuat in baza art. 67 din O.G. nr. 92/2003 si a Ordinului nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, cap. III.19 care se refera la Procedura de estimare a bazei de impunere.

Dintre metodele de estimare a bazei de impunere S.C. X S.R.L. se incadreaza la Cazul contribuabililor la care se constata ca nu au inregistrat in contabilitate toate operatiunile si tranzactiile comerciale efectuate de acestia, pe motiv ca societatea a inregistrat toate cheltuielile cu culturile infiintate dar nu a evidentiat toata recolta obtinuta in conditiile in care pentru anul agricol 2009, Guvernul nu a declarat stare de calamitate naturala prin hotarare.

Estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor si informatiilor din contabilitatea proprie si anume:

- devizele tehnologice pentru culturile agricole prin care sunt determinate cheltuielile tehnologice (cu lucrari mecanice, seminte, ingrasaminte, transport, forta de munca) pe fiecare cultura si productia medie de realizat exprimata in kg / ha;

- situatia culturilor agricole pentru anul agricol 2008 – 2009 care cuprinde tipurile de culturi infiintate si suprafetele (ha) totale pe care s-au infiintat culturile respective utilizata pentru determinarea productiei medii de realizat;

- contractele de asigurare incheiate pe baza devizelor tehnologice pentru culturile agricole, devize care fac parte din contractele respective reprezentand o baza reala pentru calculul sumelor asigurate;

- bonurile de recoltare pentru determinarea productiei realizate cantitativ si valoric;

- facturile de livrare a produselor agricole din punct de vedere al cantitatilor pe feluri de cereale, date utilizate pentru a compara cantitatile de culturi recoltate si inregistrate in contabilitate in cont 345 si cantitatile de cereale facturate, diferenta intre productia realizata si cea facturata fiind nesemnificativa;

- adresa nr.../08.03.2010 emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala catre S.C. X S.R.L. prin care se comunica societatii ca a solicitat Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale cu adresa nr. .../22.05.2009 ca judetul Neamt sa fie declarat zona calamitata, dar pana la data prezentului raport de inspectie fiscala, Guvernul nu a declarat stare de calamitate naturala prin hotarare, adresa anexata la prezentul raport de inspectie fiscala;

- sesizarea ing. ... – sef ferma la S.C. X S.R.L., inregistrata la D.G.F.P. la nr.../15.10.2009, prin care aduce la cunostinta neregulile din cadrul firmei (ex. activitatile de recoltare a produselor agricole se fac fara intocmirea documentelor specifice, plata arendeii in produse agricole se face fara intocmirea documentelor legale etc.), sesizare anexata la prezentul raport de inspectie fiscala;

- pentru cerealele depozitate la alte societati (ex. S.C. ... S.A., S.C. ... S.R.L.) societatea a inregistrat in contabilitate numai prestarea respectiva (628 - 401) dar nu a inregistrat in contul 354 – „produse aflate la terti” si valoarea produselor finite iesite din gestiune pentru depozitare (ex. proces verbal de conditionare nr.... din 02.11.2009 emis de catre S.C. ... S.R.L., anexat la prezentul raport de inspectie fiscala).

Estimarea bazei de impunere s-a determinat prin scaderea din productia medie de realizat a productiei efectiv realizata si inregistrata in contabilitate rezultand o diferenta de ... lei (calculul in detaliu este redat la pct. III.C.), stabilita in baza art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si a Ordinului nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, cap. III.19 – intitulat Procedura de estimare a bazei de impunere.

Ca urmare a verificarii documentelor contabile s-au determinat cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei cheltuieli cu diverse prestari de servicii (consultanta, consiliere, etc.) fara documente care sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal; facturile sunt prezentate in anexele nr. 1 si 2;

- ... lei cheltuieli cu reparatii si intretinere utilaje ce nu apartin S.C. X S.R.L.; prin deducerea acestor cheltuieli au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (1) coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 si 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- ... lei cheltuieli efectuate pentru un spatiu inchiriat in Austria de la firma X (telefon, utilizare birou, costuri manipulare, etc., pentru perioada august 2008 – ianuarie 2009), cheltuieli considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind efectuate in favoarea asociatilor; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 43 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

Pierderea contabila in suma de ... lei s-a diminuat cu baza de impunere in suma de ... lei stabilita suplimentar la inspectia fiscala, din care:

- suma de ... lei calculata la pct. III.C. reprezentand productia estimata aferenta anului 2009;

- suma de ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente facturilor prezentate in anexele nr. 1 si 2 la prezentul raport de inspectie fiscala;

- suma de ... lei reprezentand ... kg rapita scazuta din gestiune fara documente justificative, s-au incalcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 si pct. 42 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Conform celor constatate si consemnate mai sus si a datelor din balanta de verificare la data de 31.12.2009, s-a determinat o pierdere fiscala in suma de ... lei, astfel:

- sold cont 121	= ... lei
- baza impozabila stabilita la inspectie	= ... lei
- cheltuieli protocol	= ... lei

- despagubiri, amenzi, penalitati	= ... lei
- alte cheltuieli nedeductibile	= ... lei
- cheltuieli cu impozitul pe venit	= ... lei
<b>Total pierdere fiscala</b>	<b>= - ... lei</b>

In vederea constatarii si investigarii fiscale a tuturor actelor si faptelor rezultate din activitatea contribuabilului supus inspectiei, s-au solicitat explicatii scrise de la reprezentantul legal al societatii printr-o **Nota explicativa**, anexata la prezentul raport de inspectie fiscala.

Urmare raspunsurilor date la intrebarile puse de organul de inspectie fiscala, inregistrate la A.I.F. sub nr.../9.03.2010, facem urmatoarele precizari:

- pentru anul 2009 societatea nu a achitat in totalitate arenda datorata proprietarilor de terenuri, asa cum reiese din raspunsul la intrebarea nr. 1, ea figurand cu un sold la data de 31.12.2009 in suma de ... lei;

- cu privire la inregistrarea de pierderi din vanzare de seminte sub pretul de achizitie (intrebarea nr. 7), societatea precizeaza ca vanzarea acestor seminte s-a facut sub pretul de achizitie din productie proprie, dar din analiza facturilor de achizitie rezulta faptul ca aceste seminte au fost cumparate de la diversi furnizori (ex. S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., etc.) si vandute sub pretul de achizitie;

- referitor la vanzarile de seminte, pe facturile de iesire din gestiune sunt inscrise la „unitate de masura” kilograme sau tone, si nu bucati saci cum se precizeaza in Nota explicativa si anexa nr. 2 la nota;

- pentru cerealele depozitate la unitatile specializate in acest sens, S.C. X S.R.L. nu a inregistrat in evidenta contabila iesirea din gestiune / intrarea in gestiune a acestora (cont 354 „ produse aflate la terti”); daca societatea ar fi inregistrat corect iesirile din gestiune, contul 345 „Produse finite” ar fi avut sold creditor, element care ne duce la concluzia ca productia realizata nu a fost evidentiata in totalitate in contabilitate (ex. aviz nr.../01.10.2009 anexat in xerocopie la prezentul R.I.F.).

#### **Taxa pe valoarea adaugata**

Urmare constatarilor organului de control cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale generale, s-au identificat o serie de elemente noi, care privesc taxa pe valoarea adaugata verificata prin rapoartele de inspectie fiscala anterioare; drept urmare, s-a procedat la reverificarea taxei pentru perioada 23.08.2007 – 31.01.2009. In acest sens s-a intocmit Referatul pentru solicitarea reverificarii nr. .../17.03.2010 si Decizia de reverificare nr.../17.03.2010.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala va trata taxa pe valoarea adaugata diferentiat, pentru cele doua perioade:

- 23.08.2007 – 31.01.2009
- 01.02.2009 – 31.12.2009

**1). Pentru perioada supusa reverificarii (23.08.2007 – 31.01.2009) s-au constatat urmatoarele:**

- societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu servicii de la un prestator din Austria, neinregistrat in scopuri de TVA, in suma totala de ... lei; pentru prestarile de servicii reprezentand inchiriere utilaje si efectuate de catre firma din Austria s-a colectat TVA in suma totala de ... lei, potrivit art.133 alin.(2) lit. g) pct. 1 si art. 150 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 55 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003. Mentionam ca serviciile prestate de catre furnizorul austriac au locul acolo unde sunt efectiv prestate si anume in Romania, iar persoana obligata la plata TVA este S.C. X S.R.L.

- societatea a dedus TVA de pe facturi fiscale reprezentand diverse prestari de servicii (consultanta, consiliere, servicii juridice etc.) fara documente care sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate, valoarea totala a acestor facturi fiind de ... lei; prin deducerea TVA in suma de ... lei au fost incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

Prin Decizia nr. V/2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite a decis ca **“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA”**.

- societatea a dedus TVA de pe factura fiscala nr.../29.05.2008 emisa de catre S.C. R S.R.L., în valoare totala de ... lei, cu TVA aferenta in suma de ... lei, factura reprezentand piese de schimb pentru un mijloc fix ce nu apartine S.C. X S.R.L.; prin deducerea acestor cheltuieli au fost incalcate prevederile art.145 alin. (2) lit. a) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 45 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Sintetizand cele prezentate mai sus, au rezultat urmatoarele sume constatate suplimentar de organul de inspectie fiscala:

- TVA colectata	... lei
- TVA deductibila	... lei
<b>Total</b>	<b>... lei</b>

**1). In perioada pentru care societatea a solicitat restituirea sumei negative a TVA (01.02.2009 – 31.12.2009) s-au constatat urmatoarele:**

**T.V.A. colectată**

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie, s-a constatat ca societatea a inregistrat si declarat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de ... lei (anexa nr. 4). Urmare inspectiei fiscale, s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de ... lei. Diferenta in suma de ... lei reprezinta:

- ... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta productiei estimate pentru anul 2009, conform structurii culturilor si devizelor tehnologice prezentate de catre societate pe parcursul verificarii.

Masura aplicarii procedurii de estimare, efectuata in baza art. 6, art. 7 alin. (2), art. 56 si art. 67 din O.G. nr. 92/2003 si Cap. III, 19 din O.M.F.P. nr. 364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, a fost luata ca urmare a existentei neconcordanțelor între suprafețele și productiile medii la hectar declarate de catre societate catre Directia Agricola si cele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala in timpul verificarii, a existentei unor procese verbale de constatare a furturilor de pe suprafețele cultivate, a existentei

sesizarii inaintate sub nr.../19.10.2009 catre D.G.F.P. de catre dl..., in calitate de angajat al S.C. X S.R.L. in care prezinta situatia reala a societatilor S.C. ... S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. ... S.R.L. in sensul ca nu exista o evidenta reala a veniturilor inregistrate, productia in curs a fost flagrant supradimensionata, iar recoltarea produselor se face fara intocmirea documentelor legale.

De asemenea, in anul 2009 societatea a inregistrat o pierdere contabila in suma de ... lei in conditiile realizarii unei cifre de afaceri de ... lei, pierdere care nu este justificata avand in vedere ca judetele ..., ... si ... in care societatea detine cele mai multe suprafete arendate nu au fost declarate calamitate de catre Guvernul Romaniei. Productiile medii la hectar evidentiata de catre societate sunt mult mai mici decat cele declarate de catre alti producatori, desi societatea a aplicat tehnologie de cultivare foarte avansata, inchiriind diverse utilaje performante din Austria, angajand costuri cu serviciile de consultanta mari, terenurile fiind fertilizate conform standardelor in domeniu.

Estimarea bazei de impunere s-a determinat prin scaderea din productia medie de realizat a productiei efectiv realizata si inregistrata in contabilitate rezultand o diferenta de ... lei (calculul in detaliu este redat la pct. III.C.), stabilita in baza art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si a Ordinului nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, cap. III.19 – intitulat Procedura de estimare a bazei de impunere.

Avand in vedere aceste aspecte, organul de inspectie fiscala a considerat ca productiile declarate de catre unitate sunt foarte mici in raport cu tehnologia aplicata si productiile inregistrate de alte societati din judet si a procedat la estimarea conform explicatiilor date la capitolul impozit pe profit.

Colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor estimate de catre organul de inspectie fiscala s-a facut in baza art. 128 alin. (8) lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 6., alin. (8), lit. b) si alin. (9) lit. a) si lit. b) din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

- ... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi reprezentand cheltuieli cu servicii de la un prestator din Austria, neinregistrat in scopuri de TVA, in suma totala de ... lei (... Euro); pentru prestarile de servicii reprezentand inchiriere utilaje si efectuate de catre firma din Austria s-a colectat TVA in suma totala de ... lei potrivit art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 1 si art. 150 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 55 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003. Mentionam ca serviciile prestate de catre furnizorul austriac au locul acolo unde sunt efectiv prestate si anume in Romania, iar persoana obligata la plata TVA este S.C. X S.R.L.

- ... lei TVA aferenta sumei de ... lei reprezentand ... kg rapita scazuta din gestiune fara documente justificative, incalcanandu-se prevederile art. 128, alin. (8), lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 6., alin. (8), lit. b) si alin. (9) lit. a) si lit. b) din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

- ... lei reprezinta TVA aferenta depasirii cotei cheltuielilor de protocol la 31.12.2009, peste limita prevazuta de lege. S-au incalcat prevederile art. 145

alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

### **T.V.A. deductibila**

In ceea ce priveste **T.V.A. deductibilă**, s-a constatat ca societatea a inregistrat si declarat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma totala de ... **lei** (anexa nr. 4). Taxa pe valoarea adaugata dedusa de catre societate in perioada verificata provine in principal din achizitiile in sistem leasing de mijloace fixe, materiale consumabile, seminte, combustibili, ingrasaminte chimice, piese de schimb si diverse prestari de servicii necesare desfasurarii obiectului de activitate.

In urma inspectiei fiscale, s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... **lei**. Diferenta in suma de ... **lei** reprezinta:

- ... **lei** – reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor prezentate in anexa nr.1 emise de catre S.C. A S.R.L. Prin aceste facturi a fost facturata contravaloarea consultantei agricole pentru care societatea nu a prezentat in timpul controlului documente prin care sa justifice necesitatea acordarii consultantei respective. Astfel au fost incalcate prevederile art. 145 alin(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- ... **lei** – reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii constand in reparatii si intretinere utilaje ce nu apartin S.C. X S.R.L., inclusiv diverse taxe aferente acestor mijloace fixe, servicii care nu concura la desfasurarea obiectului de activitate al societatii si nu sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, incalcandu-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata.

În urma calculelor efectuate, s-a constatat că S.C. X S.R.L. are TVA de plata la data de **31.12.2009** in suma de ... **lei**.

**Situația cererii de restituire a sumei negative a T.V.A. pentru perioada verificata, se prezintă după cum urmeaza:**

- suma negativa a T.V.A. solicitata la rambursare: ... lei;
- suma negativa a T.V.A. cu drept de rambursare: 0 lei;
- suma negativa a T.V.A. respinsa la rambursare: ... lei.

Soldul contului 4424 „TVA de recuperat” din balanta de verificare la data de 31.12.2009 este in suma de ... **lei**, reprezentand suma solicitata la restituire prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2009.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la inspectia fiscala, s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de ... **lei**.

Activitatea de Inspectie Fiscală Neamț a emis pentru S.C. X S.R.L. în data de 31.03.2010 **Decizia nr.... privind nemodificarea bazei de impunere**, potrivit căreia, în perioada verificată 23.08.2007 – 31.12.2009, nu s-au constatat diferente in ceea ce priveste următoarele impozite și contribuții:

- contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- contributia individuală de asigurari sociale retinuta de la asigurați;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați.

La cap.IV „**Alte constatări**”, se precizează că pentru anul agricol 2008 societatea a incasat contravaloare calamitati pentru rapita de la D.A.D.R. Iasi in suma de ... lei.

La cap.V „**Discutia finala cu contribuabilul**”, se precizează că în urma discuției finale cu reprezentantul legal, acesta a avut obiecțiuni fata de modul de estimare a bazei de impunere privind productia de cereale aferenta anului 2009, considerand ca estimarea trebuia sa se faca intre productia efectiv realizata si productia medie obtinuta pe judetul Neamt si raportate la D.A.D.R. Neamt prin darile de seama statistice.

**III.** Luând in considerare motivele prezentate de societatea contestatară, constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare, se rețin următoarele:

**1. Prin cauza supusa solutionarii Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura stabilirii de către Activitatea de Inspectie Fiscala în sarcina S.C. X S.R.L. a diferenței de impozit pe profit în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei.**

**În fapt,**

**Referitor la impozitul pe profit în sumă de 3.039 lei**

S.C. X S.R.L. a înregistrat în *anul 2008* în evidența contabilă cheltuieli de pe facturi în sumă de ... lei, după cum urmează:

- factura nr.../29.05.2008 emisă de SC R SRL pentru **SC Ag SRL**, valoare fără TVA - ... lei;

- factura nr.../04.06.2008 emisă de o firma din Austria pentru **SC Ag SRL**, valoare factură – ... lei;

- factura nr.61/08/31.08.2008 emisă de o firma din Austria pentru F, valoare factură – ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile prezentate nu aparțin societății, deci nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către S.C. X S.R.L., astfel că suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, pentru care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 și 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Petenta contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, motivând că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a invoca prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără a ține seama de faptul că operațiunile respective au fost efectiv prestate, făcând o aplicare rigidă a acestor prevederi.

**Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

În perioada septembrie 2008 – noiembrie 2008, S.C. X S.R.L. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil un număr de 6 facturi în valoare totală de ... lei (anexa nr.1 la raport) emise de firma din Austria, prin care s-a facturat chirie pentru un încărcător frontal.



Organele de inspecție au constatat că SC X SRL a plătit direct prin banca către firma din Austria, valoarea facturilor în sumă totală de ... lei, facturi ce au fost înregistrate direct pe cheltuieli, numai în baza extraselor de cont de la Banca ... din Austria. Pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat documente justificative, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Petenta contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, motivând că toate cheltuielile respective au avut la bază contraprestații constând în închirierea de utilaje agricole care au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri.

#### **Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

În anul 2008, S.C. X S.R.L. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu consultanța, consiliere, prestări servicii, servicii juridice, cu următoarea componență:

- ... lei - cheltuieli cu prestări în construcții executate de SC S SRL, societate care nu a depus bilanț contabil la 2008, este sub incidența Legii nr. 85/2006, facturi prezentate în anexa nr.1 la raport;

- ... lei - cheltuieli cu servicii juridice privind ieșirea / intrarea unui asociat din/in societate, efectuate de SC Z SRL, facturi prezentate în anexa nr.1 la raport;

- ... lei - cheltuieli cu asistența, consultanța, consiliere privind înființarea, dezvoltarea și extinderea societății, efectuate de SC N SRL, societate care este parte afiliată, are același administrator de la SC X SRL, nu are personal angajat (anexa nr.1);

- ... lei - cheltuieli privind servicii de consultanță pentru ” Proiectul agrar România ”, efectuate de o firmă din Austria, facturi prezentate în anexa nr.2 din raport;

- ... lei - cheltuieli cu servicii pentru perioada iulie - octombrie 2008 efectuate de o firmă din Austria (anexa nr.2 din raport);

- ... lei - cheltuieli cu taxa de administrare pentru 2008 efectuate de o firmă din Austria (anexa nr.2 la raport).

Organele de inspecție au constatat că SC X SRL nu a prezentat situații de lucrări, procese – verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pentru a justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli și dacă serviciile respective au fost efectiv prestate. Prin deducerea acestor cheltuieli au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, motivând că toate cheltuielile respective au avut la bază contracte, iar necesitatea efectuării lor a fost total justificată întrucât serviciile de consultanță și consiliere au avut ca obiect strict domeniul agricol și de interes pentru societate.

#### **Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

S.C. X S.R.L. a înregistrat în data de 31.07.2008 în evidența contabilă cheltuieli de pe factura nr.... în sumă de ... lei, emisă de firma din Austria, prin care s-a facturat chirie spațiu, telefon, costuri manipulare, pentru un spațiu din Austria.

Organele de inspecție fiscală au constatat că spațiul din Austria, este nedeclarat ca sediu secundar la O.R.C., astfel că suma de ... lei pentru care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea asociaților, deci sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta contestă impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, motivând că activitatea desfășurată de societate a impus frecvente deplasări în străinătate a reprezentanților societății, deci necesitatea unui spațiu pentru desfășurarea activității în Austria s-a impus la momentul respectiv. Mai mult, biroul este deținut în baza contractului de închiriere cu firma din Austria, deci cheltuielile au fost efectuate în vederea desfășurării activității și în mod corect au fost înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli deductibile.

Biroul soluționare contestații, cu adresa nr.../01.06.2010 a solicitat contestatoarei, documente din care să rezulte conținutul serviciilor juridice, de consultanță și consiliere, precum și a celor care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu închirierea de utilaje agricole. Contestatoarea a dat curs acestei solicitări prin adresa nr.... din data de 09.06.2010 și înregistrată la D.G.F.P. sub nr.../09.06.2010 și depune următoarele documente:

- Contractul de prestări servicii nr.../01.04.2008 încheiat între firma cu sediul în Austria și SC X SRL, al cărui obiect îl reprezintă serviciile de consultanță în administrarea afacerilor și serviciilor conexe acestora în domeniul agricol;
- Contractul de consultanță agricolă nr.../07.04.2009 încheiat între SC S SRL și SC X SRL, al cărui obiect îl reprezintă serviciile de consultanță agricolă;
- Acord de închiriere nr.../21.08.2008 între domnul J și SC X SRL, care are ca obiect încărcătorul frontal.

### **În drept,**

Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 21 alin.(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.”**

Art. 21 alin.(4)

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

**f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.**

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte.”

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

Punctul 22 dat în aplicarea art. 21 alin.(1) prevede:

**„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Punctul 44 dat în aplicarea art. 21 alin.(4) lit. f) prevede:

**„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”**

Punctul 48 dat în aplicarea art. 21 alin.(4) lit. m) prevede:

**„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

**- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

**- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”**

Referitor la înregistrările la Oficiul registrului comerțului și la organul fiscal, Legea nr.26/1990, republicata, privind registrul comerțului precizează următoarele:

- la art.21 lit.a)

**„În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:**

**- donația, vânzarea, locațiunea sau garanția reală mobilă constituită asupra fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înregistrărilor în registrul comerțului sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț.”**

- la art.5 alin.(1)

**„Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului (...)”**

De asemenea, art.49 alin.(1) lit.a) din Normele nr.773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de tinere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor stipulează ca:

**„În situația în care la înmatriculare se solicită înscrierea unor mențiuni prevăzute la art. 21 din L.R.C., se va verifica, după caz, existența următoarelor acte:**

**- pentru mențiunile prevăzute la art. 21 lit. a): înscrisul de dobândire, înstrăinare sau de închiriere a fondului de comerț (contract de vânzare-cumpărare, certificat de moștenitor, contract de închiriere, contract de locație a gestiunii etc.).”**

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata stipuleaza urmatoarele:

Referitor la declararea sediilor secundare art. 74 alin (1) prevede: „Contribuabilii au obligația de a declara organului fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile, înființarea de sedii secundare.”

Față de cele prezentate în fapt și în drept, reținem următoarele:

**Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

Potrivit celor invocate în drept, la determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, nu constituie cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.**

S.C. X S.R.L. a înregistrat în anul 2008 în evidența contabilă, cheltuieli în sumă de ... lei, **de pe facturi care nu aparțin societății și în baza unor plăți direct prin bancă conform extraselor de cont de la Banca R din Austria.**

Petenta nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestației, niciun document prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii. A înregistra în contabilitate cheltuieli în baza unor facturi care nu aparțin societății, nu este suficient pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestora, deoarece nu se poate dovedi efectuarea operațiunii, beneficiarul fiind o altă persoană impozabilă, în cazul nostru SC P SRL și H.

De asemenea, înregistrarea unor cheltuieli având la bază un „Acord de închiriere” și a unor plăți efectuate prin bancă pe baza extraselor de cont, fără a avea la bază documente care să justifice cât, cum și când a fost utilizat utilajul închiriat, nu constituie o dovadă că operațiunea este reală.

Având în vedere cele prezentate, reținem că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentei o diferență de impozit pe profit în sumă de **... lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru această sumă.**

Deoarece in sarcina societății contestatare a fost retinut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință societatea datoreaza și majorarile de intarziere aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestatia petentei și pentru suma de ... lei.**

**Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca legiutorul a conditionat caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, de **prestarea efectiva** a serviciilor probata prin documente justificative. Astfel, rezulta ca pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență

sau alte prestări de servicii, serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului. De asemenea prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile de mai sus, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.**

SC X SRL a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu consultanța, consilierea, prestări servicii și servicii juridice pe baza contractelor încheiate cu firma din Austria și SC S SRL, fara a prezenta prestarea efectiva a serviciilor, respectiv: situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte inscriurii din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei ca urmare a majorarii masei impozabile cu suma de ... lei.

Ca urmare a faptului că SC X SRL nu a prezentat în susținerea contestației documente din care sa rezulte care este continutul serviciilor de consultanta, consiliere, prestări servicii si servicii juridice, **se respinge contestatia petentei pentru acest capat de cerere ca neintemeiată.**

Deoarece in sarcina societății contestatare a fost retinut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință societatea datoreaza și majorarile de intarziere aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", **urmând a se respinge ca neintemeiată contestatia petentei și pentru suma de ... lei.**

#### **Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

S.C. X S.R.L. a înregistrat în data de 31.07.2008 în evidența contabilă cheltuieli de pe factura nr.... în sumă de ... lei, emisă de firma din Austria, prin care s-a facturat chirie spațiu, telefon, costuri manipulare, pentru un spațiu din Austria.

Motivatia petentei potrivit careia societatea are drept de deducere a cheltuielilor aferente biroului din Austria, intrucat activitatea desfășurată de societate a impus frecvente deplasări în străinătate a reprezentanților societății, deci necesitatea unui spațiu pentru desfășurarea activității în Austria s-a impus la momentul respectiv, iar biroul este deținut în baza contractului de închiriere cu firma din Austria, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece contractul de închiriere este neinregistrat la Oficiul registrului comertului, punctul de lucru nefiind declarat la organul fiscal.

In baza prevederilor legale referitoare la inregistrările la Oficiul registrului comertului, in principiu, ca regula generala, contractul este opozabil fata de oricine, chiar si fata de aceia care nu au participat la incheierea lui cu exceptia situatiilor in care prin lege se prevede altfel, cum este cazul in speta.

Atata vreme cat contractul, care aduce modificari referitoare la punctele de lucru ale societatii, nu a fost inregistrat la Oficiul registrului comertului iar legea

prevede ca pana la data inregistrarii aceasta modificare nu era opozabila tertilor, rezulta ca facturile emise pe numele administratorului unic si al sotiei acestuia reprezentand utilitati in baza contractului de comodat neinregistrat, nu pot fi opozabile organului fiscal si prin urmare contestatoarea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentand cheltuielile cu biroul din Austria, fiind un spatiu nedeclarat ca punct de lucru si neinregistrat la Oficiul registrului comertului.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, **urmând a se respinge contestatia petentei pentru acest capat de cerere ca neîntemeiată.**

Deoarece in sarcina societății contestatare a fost retinut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință societatea datoreaza și majorarile de intarziere aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestatia petentei și pentru suma de ... lei.**

**2. Prin cauza supusa solutionarii Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura stabilirii de către Activitatea de Inspectie Fiscala în sarcina S.C. X S.R.L. a diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, având drept consecință respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei și o taxă suplimentară stabilită de plată în sumă de ... lei, și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei.**

#### **În fapt,**

S.C. X S.R.L. a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată la 31.12.2009 în sumă de ... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate în scopul soluționării acestei cereri, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, cu consecința respingerii la rambursare a taxei în sumă de ... lei și a stabilirii unei taxe suplimentare de plată în sumă de ... lei. Pentru T.V.A. de plată au fost stabilite și majorări de întârziere în sumă de ... lei. Aceste sume se regăsesc în Decizia de impunere nr..../31.03.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Pentru diferența de taxă de ... lei organele de inspecție fiscală prezintă următoarele motive:

**1. Suma de ... lei reprezintă TVA neadmisă la deducere** in baza art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, din care:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere aferentă sumei de ... lei reprezentand prestari servicii, servicii juridice, consultanta, consiliere, fara documente care sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate (anexa nr.1);

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere aferentă cheltuielilor in suma de ... lei ce nu apartin SC X SRL (anexa nr.1);

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere aferentă cheltuielilor în suma de ... lei reprezentând consultanța agricolă fără documente justificative efectuate de SC S SRL, parte afiliată cu SC X SRL (anexa nr.1);

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere aferentă cheltuielilor în suma de ... lei reprezentând reparații și întreținere utilaje ce nu aparțin SC X SRL (anexa nr.1).

## **2. Suma de ... lei reprezintă TVA colectată suplimentar, astfel:**

- ... lei - reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, ca urmare a estimării producției agricole aferente anului 2009, conform structurii culturilor și devizelor tehnologice prezentate de către societate pe parcursul verificării – O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată - art. 6, art. 7 alin.(2), art.56 și art. 67 și Cap. III 19 – intitulat Procedura de estimare a bazei de impunere din O.M.F.P. nr. 364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală;

- ... lei - reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru presterile de servicii efectuate de firma din Austria neînregistrată în scopuri de TVA (anexa nr.3); au fost încălcate prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.1 și art. 150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 55 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004;

- ... lei - reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă sumei de ... lei reprezentând ... kg rapita scăzută din gestiune fără documente justificative; au fost încălcate prevederile art.128 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 6 alin.(8) lit.b) și alin.(9) lit.a) și lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004;

- ... lei - reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă depășirii cheltuielilor de protocol la 31.12.2009, conform prevederilor art 145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Petenta contestă Decizia de impunere nr..../31.03.2010, considerând că respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei, stabilirea T.V.A. de plată în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei *sunt măsuri netemeinice și nelegale*, motivat de următoarele:

Pentru respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală s-au rezumat la invocarea prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Acestea nu au ținut seama de faptul că societatea a solicitat la rambursare soldul sumei negative a T.V.A. care constituia un sold cumulat din perioada 01.02.2009 – 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicarea prevederilor art.149 din Codul fiscal, referitoare la regularizarea și rambursarea taxei, limitându-se la a interpreta în mod restrictiv dispozițiile legale aplicabile în materie.

În ceea ce privește T.V.A. colectată în sumă de ... lei din care ... lei este aferentă producției estimate, petenta consideră că metoda de estimare a bazei de impunere aplicată de organele de inspecție fiscală este în totală neconcordanță cu realitatea, bazându-se numai pe faptul că Guvernul României nu a declarat zona respectivă calamitată. Estimările declarate la începutul anului au numai scop statistic și nu înseamnă în mod automat că producțiile respective vor putea fi efectiv realizate în cursul anului. Producțiile în agricultură sunt

influențate de o multitudine de factori, iar faptul că Guvernul declară sau nu zona calamitată este singurul motiv pentru care se consideră că trebuie să se obțină producții mai mari. Temeiul legal invocat de organul de control este total nefondat și neaplicabil în speță.

### **În drept,**

Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

Art.6

#### **„Exercitarea dreptului de apreciere**

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

Art.7 alin.(2)

#### **„Rolul activ**

**Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Referitor la prezentarea de înscrisuri și estimarea bazei de impunere, actul normativ anterior menționat stipulează:

Art. 56

#### **„Prezentarea de înscrisuri**

**(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”**

Art.67

**„(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.”**

Aceste prevederi sunt coroborate cu reglementările punctelor 65.1 lit.a) și 65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora:

#### **„65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:**

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

**65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al**



**tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”**

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează următoarele:

Referitor la livrarea de bunuri

Art.128 alin.(8) lit.a) și b)

**„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

**a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;**

**b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme.”**

Referitor la locul prestării de servicii

Art.133 alin.(2) lit.g) pct.1

**„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

**g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:**

**1. închirierea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport.”**

Referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art.145 alin.(2) lit.a) și alin.(5) lit.b)

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

**a) operațiuni taxabile;**

**(...)**

**(5) Nu sunt deductibile:**

**b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”**

Art.146 alin.(1) lit.a)

**„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**- 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;(...)”**

Referitor la persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

Art.150 alin.(1) lit.b)

**„(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:**

**b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5).”**

**H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:**

Punctul 6 alin.(8) lit.b) și alin.(9) lit.a) și b) dat în aplicarea art.128 alin.(8) lit.a) și b)

**„În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:**

**b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;**

**(...)**

**(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

**a) bunurile nu sunt imputabile;**

**b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente.”**

Punctul 45 alin.(2) dat în aplicarea art.145 alin.(2) lit.a)

**„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:**

**a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

**b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.**

**c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”**

Referitor la rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la art. 147<sup>3</sup> următoarele:

**„(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.**

**(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>.**

**(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei**

negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la 156<sup>2</sup>, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la 156<sup>2</sup>, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. (...)

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Referitor la majorările de întârziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

Art.119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art.120 alin.(1)

„Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Față de cele prezentate în fapt și în drept reținem următoarele:

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de ... lei**

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate este deductibilă doar în condițiile în care serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, înregistrarea în contabilitate a facturilor în baza unor contracte nu este suficientă întrucât societatea trebuie să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a contractelor și care să

definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți, astfel încât să se poată stabili în ce măsură cuantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, cât și modul de cuantificare a serviciilor în vederea facturării acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată este dedusă de pe facturi emise de SC S SRL, SC N SRL și SC S SRL, (ultimele doua fiind societăți afiliate cu SC X SRL, având același acționar, pe domnul ...). Prin aceste facturi a fost facturată contravaloarea *prestărilor de servicii, servicii juridice, consultanță, consiliere și consultanței agricole* pentru care societatea nu a prezentat în timpul controlului documente prin care să justifice necesitatea acordării consultanței respective. Fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru această sumă.

Din verificarea documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente care să cuprindă date referitoare la natura prestației, contracte, termene de execuție, în unele facturi nefiind specificate serviciile prestate, respectiv nu a putut justifica prestațiile de servicii prin: rapoarte de lucru, situații de lucru și contracte și că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Întrucât S.C. X S.R.L. nu a prezentat nici în timpul controlului și nici la depunerea contestației documente care să demonstreze prestarea concretă a serviciilor precizate mai sus, **măsura organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei este legală, motiv pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei

În temeiul prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca suma datorată sau achitată **sa fie aferentă unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul agentului economic care solicită acest drept.**

De asemenea, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale agentului economic.

Din analiza conținutului documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei contestată de petentă, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, se regăsește în facturi fiscale de achiziție a unor servicii de reparații și întreținere utilaje care nu aparțin SC X SRL, astfel încât societatea contestatoare nu avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere a T.V.A. pentru această sumă.

Prin Decizia nr. V/2007, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite a decis că **“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.**

Ca urmare, se retine ca simpla emitere pe numele societatii contestatoare a facturilor fiscale mentionate mai sus, nu este de natura a justifica ca serviciile achizitionate ar fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale agentului economic, atata timp cat serviciile prestate au fost efectuate la utilaje care nu figurează în evidența contabilă a societății, **astfel că în mod legal organele de inspecție au stabilit în sarcina petentei diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Motivația petentei potrivit căreia organele de inspecție fiscală s-au rezumat numai la invocarea prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală, după cum am arătat mai sus, au motivat atât în fapt cât și în drept măsurile dispuse.

Față de cele reținute mai sus, **urmează a se respinge contestația petentei pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei**

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**

Conform prevederilor legale invocate în drept, la estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere.

În cazul ce face obiectul prezentului capăt de cerere, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată din următoarele considerente:

- înregistrarea la 31.12.2009 de catre societate a unei pierderi contabile in suma de ... lei;
- cheltuieli foarte mari cu ingrasamintele, combustibilii, servicii executate de terti, etc. (structura si sumele sunt prezentate in detaliu in raportul de inspectie fiscala );
- productia recoltata din punct de vedere al cantitatii este aproximativ egala cu cantitatile de produse vandute si facturate;
- diferente mari intre productia medie de realizat calculata in baza devizelor tehnologice si a situatiilor culturilor agricole si a productiei inregistrata in contabilitate in cont 345;
- pentru anul agricol 2009 Guvernul nu a declarat stare de calamitate;
- contractele de asigurare pentru culturile agricole au fost incheiate pe baza devizelor tehnologice;
- pentru cerealele depozitate la alte societati, SC X SRL a inregistrat numai prestarea respectiva nu si valoarea cerealelor iesite din gestiune; dacă societatea ar fi înregistrat corect ieșirile din gestiune, contul 345 – „Produse finite” ar fi avut sold creditor, element care ne duce la concluzia că producția realizată nu a fost evidențiată în totalitate în contabilitate;
- achizitii de seminte de la firme afiliate si vandute apoi sub pretul de achizitie, intrarile sunt la bucati saci iar iesirile sunt la kg (din documente nu a rezultat greutatea unui sac pentru fiecare cultura in parte);

- existenta unor procese verbale de constatare a furturilor de pe suprafetele cultivate;

- darile de seama catre D.A.D.R. privind structura culturilor si productiile obtinute nu sunt reale;

- pentru campania 2008, APIA nu a acordat subventii pe motiv ca societatea a declarat si solicitat subventii pentru o suprafata mai mare de 30% decat suprafata determinata pentru plata;

- sesizarea ing.... - sef ferma la SC X SRL privind neregulile din cadrul firmei (recoltarea produselor agricole fara intocmirea documentelor specifice, plata arendeii in produse se face fara intocmirea documentelor legale).

Astfel, organele de inspectie fiscala, considerând ca productiile declarate de catre S.C. X S.R.L. sunt foarte mici in raport cu tehnologia aplicata si cu cheltuielile efectuate, au procedat la estimarea bazei de impunere, avându-se în vedere productia estimata a se realiza din fisele tehnologice intocmite de societate, pentru toate culturile infiintate, din care s-a sczut productia vanduta, iar evaluarea s-a facut la pretul de piata (pret utilizat si de societate). În urma estimării s-a determinat o bază de impunere în sumă de ... lei.

Estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor si informatiilor din contabilitatea societatii si anume:

- devizele tehnologice pentru culturile agricole prin care sunt determinate cheltuielile tehnologice (cu lucrari mecanice, seminte, ingrasaminte, transport, ierbicide – fungicide, forta de munca) pe fiecare cultura si productia medie de realizat exprimata in kg/ha;

- situatia culturilor agricole pentru anul agricol 2008 – 2009 care cuprinde tipurile de culturi infiintate si suprafetele (ha) totale pe care s-au infiintat culturile respective, utilizata pentru determinarea productiei medii de realizat;

- contractele de asigurare încheiate pe baza devizelor tehnologice pentru culturile agricole, devize care fac parte din contractele respective reprezentând o bază reală pentru calculul sumelor asigurate;

- bonurile de recoltare pentru determinarea productiei realizate cantitativ si valoric;

- facturile de livrare a produselor agricole din punct de vedere al cantitatilor pe feluri de cereale, date utilizate pentru a compara cantitatile de culturi recoltate si inregistrate in contabilitate in cont 345 "Produse finite" si cantitatile de cereale facturate, diferenta intre productia realizata si cea facturata fiind nesemnificativa.

Având în vedere cele expuse, reținem că organele de inspecție fiscală, îndreptățite să obțină, să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, au procedat la estimarea bazei de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au avut relevanță pentru estimare, determinând în mod legal o bază de impunere estimată cu o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

Față de cele precizate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.**

Referitor la motivele contestatarei potrivit căroră, pentru respingerea la rambursare a taxei în sumă de ... lei organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicarea prevederilor art.149 din Codul fiscal, referitoare la regularizarea și

rambursarea taxei, limitându-se la a interpreta în mod restrictiv dispozițiile legale aplicabile în materie, menționăm că din analiza anexei nr.4 la raportul de inspecție fiscală intitulată „Situația privind taxa pe valoarea adăugată în perioada martie - decembrie 2009”, rezultă că la 31.12.2009 societatea înregistra o taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de ... lei. La data de 31.12.2009 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență totală de taxă în sumă de ... lei, din care taxă colectată suplimentar în sumă de ... lei și taxă neadmisă la deducere în sumă de ... lei. **Diferența totală de taxă în sumă de ... lei a adus societatea în poziția de a avea la 31.12.2009 o taxă pe valoarea adăugată de plată și nu de rambursat, astfel că s-a respins la rambursare taxa solicitată de ... lei și, totodată, s-a stabilit și o taxă suplimentară de plată în sumă de ... lei.**

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**

Potrivit legislației în vigoare, în cazul închirierii bunurilor mobile corporale și serviciilor prestate, locul prestării este considerat a fi locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul.

De asemenea, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile privind închirierea bunurilor mobile, în condițiile în care aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat facturi reprezentând cheltuieli cu servicii de la un prestator din Austria, neînregistrat în scopuri de TVA, în suma totală de ... lei (... euro). Pentru prestarile de servicii efectuate de către firma din Austria s-a colectat TVA în suma totală de ... lei .

Având în vedere faptul că persoana obligată la plata TVA este S.C. X S.R.L. deoarece serviciile prestate de către furnizorul austriac au fost prestate în România, în mod legal organele de inspecție au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**

Potrivit reglementărilor în vigoare, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă bunurile nu sunt imputabile și degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a scăzut din gestiune fără documente justificative, ... kg rapita în valoarea totală de ... lei, motiv pentru care a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte degradarea calitativă a bunurilor, în mod legal organele de inspecție au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei**

**În fapt,**

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L. a depășit pentru anul 2009 limita prevăzută de lege privind cheltuielile de protocol, motiv pentru care au colectat suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform prevederilor pct. 6 alin.(12) din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Petenta contestă întreaga diferență de taxă pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr..../31.03.2010, însă pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei nu aduce niciun argument și nu motivează în niciun fel contestația.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. art. 206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”**, coroborat cu prevederile art. 12.1 lit. b) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; (...).”

Se reține că societatea, deși contestă integral diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită de organele de inspecție fiscală, nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa colectată în sumă de ... lei și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, **motiv pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei.**

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, deoarece în sarcina societății contestatăre a fost reținut întreg debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată, pe cale de consecință societatea contestatoare datorează și majorările de întârziere aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei.**

**3. Cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate pronunța pe fond asupra Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..../31.03.2010, în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

**În fapt,**

Organelle de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de constituire, înregistrare și declarare a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat, neconstatându-se diferențe.

Ca urmare, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..../31.03.2010, conform



căreia **nu s-au constatat diferențe** la obligațiile fiscale stabilite de societate, pentru perioada verificată, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

SC X SRL formulează contestație împotriva acestei decizii fără a-și motiva contestația, deși a solicitat admiterea contestației formulate împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

### **În drept,**

Potrivit articolului 206 alin.(1) lit.c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**(...)**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază.”**

Conform punctului 2.4. din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamț a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

**“(1) [...]. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Față de cele prezentate în fapt și în drept, reținem că SC X SRL nu a prezentat în contestație motivele de fapt și de drept care au stat la baza formulării acesteia împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../31.03.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice nu se poate substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin.(1) lit.c) și d) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.**

**4. Referitor la cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere,**

**in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.**

**În fapt**, prin contestatie S.C. X S.R.L. a formulat cerere de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.../31.03.2010 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala.

**În drept**, art. 215 "Suspendarea executarii actului administrativ fiscal" din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

În speta, sunt incidente și dispozițiile art. 14 alin.(1) și alin.(2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, potrivit cărora:

„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. (...).

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, cererea S.C. X S.R.L. de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004, **motiv pentru care Directia Generala a Finantelor Publice nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, competenta apartinand instantei judecatoresti.**

Asupra acestui aspect S.C. X S.R.L. a fost instiintata de către D.G.F.P. prin adresa nr.../17.06.2010.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.206, art.210, art.215, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, se

## **DECIDE :**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** Piatra Neamț pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.  
stabilită prin Decizia de impunere nr..../31.03.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** pentru suma de ... lei reprezentând diferență de taxă pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr..../31.03.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. 338/31.03.2010 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice.

4. Constatarea necompetenței materiale de soluționare a Directiei Generale a Finantelor Publice, pentru cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal sau Curtea de Apel, funcție de cuantumul sumei contestate, conform art. 10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.

Director Executiv,