

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 392 din 20 decembrie 2010

Cu adresa nr. /, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. din2010* emisa de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr. /2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. /2010.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - diferenta TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...]. 1) Referitor la Impozitul pe profit in suma de lei si majorari de intarziere accesorii in suma de lei prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare de lei:

1.1. In perioada controlata societatea a inregistrat in cheltuieli de exploatare suma de lei in 2007 si lei in 2008, reprezentand achizitia de utilitati facturate de furnizori "pentru activitatea desfasurata la sediul social din localitatea, in conditiile in care SC SRL nu a mai desfasurat efectiv activitate de alimentatie publica in spatiul precizat anterior, acesta fiind pus la dispozitia SC E SRL in baza contractului de comodat incheiat intre cele doua parti si fara refacturarea acestora catre comodatatar si inregistrarea de venituri impozabile". Intradevar, interpretarea echipei de control este corecta, dar la calculul impozitului nu s-a luat in considerare si aspectul ca sediul societatii a functionat in continuare in locatia din, aceasta functionare necesitand anumite cheltuieli cu utilitatile, in proportie de 5%.

De asemenea s-a incheiat contractul de comodat cu intentia de a mentine in stare de functionare imobilul din aceasta locatie, lipsa acestui contract putand duce la denaturarea fizica a imobilului.

Drept urmare cheltuielile minime necesare intretinerii spatiului in stare de functionare sunt in jur de 10%, diferenta de 90% putand fi considerata impozabila.

1.2. In perioada controlata societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu energia electrica facturate de Enel Electrica Dobrogea lei in 2007, lei in 2008 si lei in 2009, pentru care organul de control a considerat ca fiind nedeductibile. Consideram ca aceste cheltuieli nu trebuiau a fi introduse in costul de productie al imobilizarilor corporale, intrucat in OMFP nr.1752/2005, pct.55 la care face trimitere organul de control se precizeaza ca numai energia consumata in scopuri tehnologice se introduce in acest cost.

2) Referitor la Taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei si majorari de intarziere accesorii in suma de lei prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare de lei.

2.1. Prin raportul de inspectie fiscala, se mentioneaza ca societatea a inregistrat nejustificat suma de lei TVA ca deductibila, pe considerentul ca nu s-a specificat denumirea serviciilor si sa se justifice necesitatea prestarii acestora in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Asa cum insusi organul fiscal a mentionat in cuprinsul procesului verbal, societatea este implicata intr-un proces investitional, fapt ce justifica prestarea acestor servicii. In foarte multe cazuri, in practica, pe facturile emise se mentioneaza generic prestari servicii intrucat nu se pot specifica pe factura toate serviciile prestate, urmand ca acestea sa fie detaliate separat.

2.2. Prin raportul de inspectie fiscala pentru anul 2009 nu s-a acordat dreptul de deducere pentru suma de lei iar pentru anul 2010 pentru suma de lei, pe considerentul ca societatile emitente SC E SRL si SC

F SRL au fost declarate inactive si ulterior radiate precum si pe considerentul ca societatea nu a justificat necesitatea utilizarii bunurilor/serviciilor in folosul operatiunilor impozabile.

Consideram acest punct de vedere interpretat necorespunzator, deoarece:

- Bunurile cumarate au fost utilizate pentru investitiile efectuate ca operatiuni care dau dreptul la deducere conform art.145 Cod fiscal [...].

- Facturile emise de furnizori contin informatiile prevazute la art.155 alin.5 Cod fiscal, organul de control nefacand nici o opozitie din acest punct de vedere [...]."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, s-au mentionat urmatoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] 1) Impozitul pe profit [...]

Anul 2007 [...]

Fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de lei, la control s-a stabilit pierdere fiscala in suma de lei, urmare constatarilor inscrise in continuare:

1) [...] In anul 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand achizitii de utilitati facturate de furnizori pentru activitatea desfasurata la sediul social din localitatea,.....

[...], S.C. S.R.L. nu a mai desfasurat efectiv activitate de alimentatie publica in spatiul precizat anterior, acesta fiind pus la dispozitia S.C. E S.R.L. in baza contractului de comodat incheiat intre cele doua parti.

In aceste conditii, S.C. S.R.L. avea obligatia refacturarii catre S.C. E S.R.L. a cheltuielilor cu utilitatile in suma totala de lei (prezentate detaliat in anexa nr.1.2) evidentiata in contabilitate si inregistrarea de venituri impozabile.

In consecinta, in baza art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, la control a fost influentat rezultatul fiscal aferent anului 2007 cu suma de lei.

2) Societatea a evidenciat in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie numai contravaloarea materialelor de constructii achizitionate, fara a avea in vedere si celelalte elemente de cheltuieli directe aferente investitiei realizate, respectiv energia electrica consumata pentru realizarea investitiei, facturata de Enel Electrica Dobrogea. [...].

In consecinta, la control a fost influentat rezultatul fiscal aferent anului 2007 cu suma de lei [...].

Ca urmare, la control au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal, in suma totala de lei (..... lei + lei + lei), rezultand la 31.12.2007 o pierdere fiscala in cuantum de lei, fata de pierderea fiscala raportata de societate in cuantum de lei.

Anul 2008 [...]

Fata de pierderea fiscala cumulata stabilita de societate in suma de lei, la control s-a stabilit pierdere fiscala cumulata in suma de lei, urmare constatarilor inscrise in continuare:

1) Inregistrarea de catre S.C. S.R.L. in cheltuielile de exploatare aferente anului 2008 a sumei de lei (anexa nr.1.2), reprezentand cheltuieli cu utilitatile facturate de furnizori pentru activitatea desfasurata la sediul social din, fara a fi refacturate catre S.C. E S.R.L. (locatar) si fara a fi inregistrate la venituri impozabile, asa cum s-a prezentat detaliat in prezentul capitol referitor la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2007.

2) Asa cum s-a prezentat anterior in cuprinsul raportului fiscal, societatea a evidenciat in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie numai contravaloarea materialelor de constructii achizitionate, fara a avea in vedere si celelalte elemente de cheltuieli directe aferente investitiei realizate, respectiv energia electrica consumata pentru realizarea investitiei, facturata de Enel Electrica Dobrogea in anul 2008, in suma totala de lei. [...].

Ca urmare, la control au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal, in suma totala de lei (..... lei + lei + lei - lei) avand in vedere influentarea acestora, in sensul diminuarii cu suma de lei, considerata de societate cheltuiala nedeductibila fiscal urmare constatarilor inscrise in R.I.F. nr. / 2008.

Avand in vedere cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control, in suma totala de lei aferente anului 2008 (cumulat in cuantum de lei) rezulta la 31.12.2008 o pierdere fiscala cumulata in cuantum de lei, fata de pierderea fiscala cumulata raportata de societate in cuantum de lei (anexa nr. 1).

Anul 2009 [...]

La control s-a constatat stabilirea eronata de catre societate a rezultatului fiscal, asa cum vom arata in continuare:

1) Asa cum s-a prezentat anterior in cuprinsul raportului fiscal, atat in anul 2007 cat si in anul 2008, societatea a evidenciat si in anul 2009 in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie numai contravaloarea materialelor de constructii achizitionate, fara a avea in vedere si celelalte elemente de cheltuieli directe aferente investitiei realizate, respectiv energia electrica consumata pentru realizarea investitiei, facturata de Enel Electrica Dobrogea, in suma totala de lei. [...].

Avand in vedere cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control aferente anului 2009, in suma totala de lei (cumulat in cuantum de lei) rezulta la 31.12.2009 o pierdere fiscala cumulata in cuantum de lei, fata de pierderea fiscala cumulata raportata de societate in cuantum de lei [...].

Perioada 01.01 - 30.06.2010 [...]

La control s-a stabilit la 30.06.2010 un profit impozabil in cuantum de lei, cu un impozit pe profit aferent in suma de lei (anexa nr.1).

Avand in vedere impozitul minim in suma totala de lei calculat, declarat si virat de societate, la control a rezultat o diferenta suplimentara de impozit pe profit in cuantum de lei (..... lei - lei).

In conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si actualizata, pentru diferenta suplimentara stabilita la control au fost calculate majorari de intarziere in cuantum de lei [...].

2.2. Taxa pe valoarea adaugata deductibila [...]

Anul 2008

La control, au fost constatate nereguli ce au condus la diminuarea TVA dedusa de societate cu suma totala de lei [...].

[...] S.C. S.R.L. a inregistrat nejustificat in evidenta contabila aferenta lunii septembrie 2008 TVA deductibila in suma de lei in baza facturilor de achizitii cu mentiunea <prestari servicii> nr./.....2008, nr./.....2008, nr./fara data, nr./.....2008, nr./.....2008, nr./.....2008, nr./.....2008, nr./.....2008, in valoare totala de lei, din care TVA de lei, emise de S.C. E S.R.L.

Precizam ca in facturile prezentate la control nu sunt inscise denumirea serviciilor, care sa justifice necesitatea prestarii acestora in folosul operatiunilor taxabile ale societatii verificate. Deasemenea societatea nu a prezentat nici contractele incheiate intre cele doua parti referitor la serviciile respective.

Au fost incalcate astfel prevederile art.145, alin.(2), lit.a coroborate cu prevederile art.155, alin.(5), lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

Anul 2009

La control, au fost constatate deficiente ce au condus la diminuarea TVA dedusa de societate cu suma totala de lei (..... lei - lei - lei + lei) [...].

2) In baza facturilor emise in anul 2009 de S.C. E S.R.L. si S.C. F S.R.L., SC SRL si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA in suma totala de lei (..... lei - E + lei - F).

Referitor la serviciile facturate de S.C. E S.R.L. inregistrate de SC SRL in evidenta contabila aferenta lunii martie 2009, precizam ca societatea nu a prezentat nici contractele incheiate intre cele doua parti si nici nu a justificat necesitatea utilizarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

In ceea ce priveste facturile cu mentiunea <materiale de constructii conform anexa> emise atat de S.C. E S.R.L., cat si de S.C. F S.R.L., inregistrate in evidenta contabila de SC SRL in contul contabil 3028.2 "Alte materiale consumabile", precizam ca societatea verificata nu a inregistrat si achitarea catre cei doi furnizori a contravalorii facturilor prezentate analitic in anexa nr.1.3.

Ulterior, S.C. S.R.L. a inregistrat in contabilitate operatiuni de stornare a obligatiilor fata de S.C. E S.R.L. si S.C. F S.R.L. in baza unor facturi emise de aceiasi furnizori [...].

Conform bazei de date A.N.A.F. S.C. F S.R.L. a fost declarata inactiva, pentru neindeplinirea obligatiilor declarative, incepand cu data de 11.06.2009 (OPANAF nr.1167/29.05.2009. Societatea a fost radiata cu data de 07.06.2010, asa cum rezulta din datele furnizate de O.R.C. Prahova.

Au fost incalcate prevederile art.146, alin.(1), lit.a coroborat cu art.11 (1¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Perioada ianuarie - iunie 2010

Urmare verificarii documentelor prezentate de societate la control a fost diminuata TVA dedusa de societate cu suma totala de lei (..... lei + lei) - anexele nr.2 si nr.2.1.

Astfel, asa cum rezulta din evidenta contabila prezentata la control, S.C. S.R.L. a inregistrat nejustificat in evidenta contabila aferenta lunilor ianuarie, martie, aprilie si iunie 2010 TVA deductibila in suma totala de lei in baza facturilor emise de S.C. E S.R.L. si S.C. F S.R.L., societati inactivate, ulterior radiate.

Ulterior, S.C. S.R.L. a inregistrat in contabilitate operatiuni de stornare a obligatiilor fata de S.C. F S.R.L. in baza unor facturi emise de acest furnizor [...].

In concluzie, avand in vedere aspectele prezentate mai sus, la control a fost stabilita TVA deductibila aferenta perioadei verificate in suma de lei, cu lei (..... lei + lei + lei) mai putin decat taxa dedusa de societate in cuantum de lei (anexa nr.2). [...].

2.3. Taxa pe valoarea adaugata de recuperat/de plata [...]

Diminuarea la control a taxei dedusa de societate cu suma de lei a determinat stabilirea TVA de plata in acelasi cuantum - anexa nr.2.

In conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si actualizata, pentru diferenta suplimentara reprezentand TVA de plata stabilita la control au fost calculate majorari de intarziere in cuantum de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010** de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul si evidentiere a impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata datorate bugetului general consolidat al statului de catre S.C. "....." S.R.L.

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie "Restaurante" - cod CAEN 5610.

1. Referitor la impozitul pe profit in suma de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada analizata, respectiv 01 ianuarie 2007 - 30 iunie 2010, societatea comerciala a stabilit eronat rezultatul fiscal anual prin inregistrarea in categoria cheltuielilor deductibile fiscal a urmatoarelor sume considerate la control nedeductibile fiscal:

- lei cheltuieli reprezentand achizitii de utilitati pentru un spatiu in care societatea nu a desfasurat activitate, cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal (suma contestata);

- lei cheltuieli cu energia electrica utilizata la realizarea unei investitii, suma ce trebuia inclusa in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie, conform prevederilor art.13 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.55 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 privind reglementarile contabile conforme cu directivele europene (suma contestata);

- lei cheltuieli cu serviciile prestate de terti, nejustificate de societatea comerciala cu contracte, situatii de lucrari etc., cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal (suma necontestata).

Avand in vedere aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, pe intreaga perioada analizata la inspectia fiscal s-au stabilit urmatoarele:

- pentru anului 2007, fata de pierderea fiscala raportata de societate in suma de lei, la inspectie s-a stabilit o pierdere fiscala in suma de lei;

- pentru anului 2008, fata de pierderea fiscala cumulata stabilita de societate in suma de lei, la inspectie s-a stabilit o pierdere fiscala cumulata in suma de lei;

- pentru anului 2009, fata de pierderea fiscala cumulata raportata de societate in suma de lei, la inspectie s-a stabilit o pierdere fiscala cumulata in suma de lei;

- pentru semestrului I 2010, fata de pierderea fiscala cumulata stabilita de societate in suma de lei (- lei pierdere fiscala cumulata la 31.12.2009 + lei profit impozabil semestrul I 2010), la inspectie s-a stabilit un profit impozabil in suma de lei (- lei pierdere fiscala cumulata la 31.12.2009 + lei profit impozabil semestrul I 2010), aferent caruia s-a calculat impozit pe profit in suma de lei (..... lei x 16%). Avand in vedere impozitul minim in suma de lei calculat, declarat si virat de societatea comerciala, la inspectia fiscala a rezultat o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de lei (..... lei - lei), aferent careia s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei, sume contestate de societatea comerciala.

a) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de lei reprezentand achizitii de utilitati facturate de furnizori pentru spatiul din localitatea:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anii 2007 si 2008 societatea comerciala a inregistrat in categoria cheltuielilor de exploatare suma totala de lei (..... lei + lei) reprezentand cheltuieli cu utilitatile facturate de furnizori pentru spatiul din, spatiu in care societatea are declarat sediul social, insa in care isi desfasoara activitatea un alt agent economic, in baza unui contract de comodat.

Intrucat S.C. "....." S.R.L. nu a refacturat cheltuielile cu utilitatile, iar suma de lei nu a fost inregistrata si la venituri impozabile, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, la control au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de lei, pierderea fiscala stabilita de societate pentru anii 2007 si 2008 fiind diminuată cu suma de lei si respectiv cu suma de lei.

* Societatea comerciala nu contrazice constatarile organelor de inspectie fiscala, insa sustine ca sediul social a functionat in continuare in locatia din, aceasta functionare necesitand cheltuieli cu utilitatile in proportie de 5%. Se sustine ca s-a incheiat contractul de comodat cu intentia de a mentine in stare de functionare imobilul, lipsa acestui contract putand duce la denaturarea fizica a acestuia, astfel ca, "*cheltuielile minime necesare intretinerii spatiului in stare de functionare sunt in jur de 10%, diferenta de 90% putand fi considerata*

impozabila". Astfel, se solicita ca 10% din cheltuielile cu utilitatile sa fie considerate deductibile fiscal intrucat in spatiul respectiv functioneaza sediul social al societatii comerciale.

*** Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizeaza urmatoarele:**

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...].

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

*** Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca in mod legal cheltuielile cu utilitatile in suma totala de lei au fost considerate nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal al anilor 2007 si 2008, intrucat:

Conform Contractului de comodat incheiat intre S.C. "....." S.R.L. cu sediul in, str., nr., in calitate de comodant si S.C. "E" S.R.L. in calitate de comodatar, in perioada2005 -2008 (3 ani) comodantul a pus la dispozitia comodatarului "spatiul din, str., nr. (Restaurant) cu toate obiectele din inventar."

Rezulta astfel ca, desi in perioada ianuarie 2007 - februarie 2008 S.C. "....." S.R.L. a avut sediul social declarat in locatia din, str., nr., totusi societatea contestatoare nu avea cum sa desfasoare niciun fel de activitate in acest spatiu, intrucat acesta a fost pus in intregime la dispozitia S.C. "E" S.R.L., asa cum rezulta din Contractul de comodat incheiat intre cele doua parti.

In aceste conditii, cheltuielile cu utilitatile facturate de furnizori pentru spatiul din nu sunt aferente activitatii desfasurate de S.C. "....." S.R.L, ci sunt aferente activitatii desfasurate de S.C. "E" S.R.L., drept pentru care aceste cheltuieli in suma totala de lei sunt nedeductibile fiscal pentru societatea contestatoare, in baza prevederilor art. 19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata.**

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de lei reprezentand energie electrica utilizata la realizarea unei imobilizari corporale in curs:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anii 2007, 2008 si 2009 societatea comerciala a inregistrat in cheltuieli de exploatare suma totala de lei (..... lei + lei + lei) reprezentand contravaloare energie electrica facturata de Enel Electrica Dobrogea, consumata pentru realizarea unei investii de la din judetul Constanta. La inspectia fiscala s-a considerat ca aceste cheltuieli trebuiau evidentiata in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie, conform prevederilor art.13 din Legea contabilitatii nr.82/1991, coroborat cu prevederile pct.55 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si in consecinta, pierderea fiscala stabilita de societatea comerciala pentru anii 2007, 2008 si 2009 a fost diminuata la inspectia fiscala cu sumele de lei (2007), lei (2008) si respectiv lei (2009).

* Societatea comerciala considera ca aceste cheltuieli nu trebuiau incluse in costul de productie al imobilizarilor corporale, intrucat pct.55 din O.M.F.P. nr.1752/2005 precizeaza ca se introduce in acest cost numai energia consumata in scopuri tehnologice.

*** Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea contabilitatii nr. 82/1991**, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 13. - Inregistrarea in contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achizitie, de productie sau la valoarea justa pentru alte intrari decat cele prin achizitie sau productie, dupa caz."

- **O.M.F.P. nr. 1.752/2005** pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare:

"55. - (1) Costul de productie al unui bun cuprinde costul de achizitie a materiilor prime si materialelor consumabile si cheltuielile de productie direct atribuibile bunului.

(2) Costul de productie sau de prelucrare al stocurilor, precum si costul de productie al imobilizarilor cuprind cheltuielile directe aferente productiei, si anume: materiale directe, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera directa si alte cheltuieli directe de productie, precum si cota cheltuielilor indirecte de productie alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora."

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca in mod legal au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de lei reprezentand energie electrica consumata pentru realizarea unei investitii, intrucat:

Potrivit documentelor prezentate la control, respectiv facturi, note de contabilitate, fise de cont analitice, balante de verificare lunare, pentru investitia in curs de executie de la, Jud. Constanta, realizata in regie proprie, societatea comerciala a evidentiat in costul de productie al imobilizarilor corporale in curs de executie doar contravaloarea materialelor de constructii achizitionate, fara a avea in vedere si celelalte cheltuieli directe aferente investitiei, respectiv contravaloarea energiei electrice consumata in scopuri tehnologice facturata de Enel Electrica Dobrogea si consumata pentru realizarea investitiei.

Conform definitiei din literatura economica data costului de productie, acesta reprezinta expresia in bani a consumului de factori de productie necesar producerii si vanzarii de bunuri materiale si servicii, concretizat in cheltuieli pentru materii prime, materiale, combustibil, energie, salarii, masini unelte, utilaje, instalatii, chirii, intretinere, conducere, administratie etc.

Asa cum se precizeaza la pct.55 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005, mai sus citat, cheltuielile cu energia electrica consumata in scopuri tehnologice implicata in realizarea unei investitii reprezinta o cheltuiala directa ce se reflecta in costul de productie al imobilizarii corporale.

Rezulta astfel ca inregistrarea de catre societate a cheltuielilor cu energia electrica consumata in scopuri tehnologice in suma de lei ca si cheltuieli de exploatare deductibile fiscal aferente perioadei in care au fost efectuate este eronata, contrara prevederilor legale mai sus citate, aceste cheltuieli devenind deductibile prin amortizare dupa darea in functiune a investitiei, drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata.**

Precizam ca celelalte cheltuieli implicate in recalcularea rezultatului fiscal al perioadei analizate si la stabilirea la 30 iunie 2010 a unei diferente de impozit pe profit in suma de lei, respectiv pierderea fiscala stabilita la 31.12.2006 in suma de lei si cheltuielile cu serviciile prestate de terti in suma totala de lei, nu au fost contestate de societate comerciala.

2. Referitor la TVA de plata in suma de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, respectiv 01 iulie 2008 - 30 iunie 2010, societatea comerciala a inregistrat TVA deductibila in suma totala de lei pentru care nu a justificat dreptul de deducere, suma compusa din:

- lei TVA deductibila aferenta achizitiilor de materiale de constructii facturate de societatea inactiva S.C. "E" S.R.L. cu factura nr./.....2010 (suma contestata);

- lei TVA deductibila aferenta prestarilor de servicii facturate de S.C. "E" S.R.L., pentru care societatea nu a justificat achizitia in folosul operatiunilor sale taxabile (.... lei in anul 2008 + lei in anul 2009, suma contestata);

- lei TVA deductibila inscrisa intr-o factura emisa de S.C. "C" S.R.L., pentru care societatea nu a justificat achizitia in folosul operatiunilor sale taxabile (suma necontestata).

Astfel, la inspectia fiscala a rezultat TVA de plata suplimentara in suma de lei pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

Suma totala de lei TVA deductibila a fost prezentata in Raportul de inspectie fiscala ca apartinand anilor 2008 (..... lei), 2009 (..... lei) si semestrului I 2010 (..... lei), iar din anexa nr.1.3 la Raport rezulta ca societatile furnizoare S.C. "E" S.R.L. si S.C. "F" S.R.L. au emis pentru societatea contestatoare 20 de facturi (16 + 4) in perioada 09 septembrie 2008 - 30 iunie 2010, din care:

- 9 facturi emise de S.C. "E" S.R.L. avand TVA in suma de lei reprezentand prestari servicii;

- 4 facturi emise de S.C. "E" S.R.L. avand TVA in suma de lei reprezentand achizitii de materiale de constructii;

- 3 facturi emise de S.C. "E" S.R.L. avand TVA in suma de - lei reprezentand stornarea a 3 facturi de achizitii de materiale de constructii, din cele 4 facturi susmentionate;

- 2 facturi emise de S.C. "F" S.R.L. avand TVA in suma de lei reprezentand achizitii de materiale de constructii;

- 2 facturi emise de S.C. "F" S.R.L. avand TVA in suma de - lei reprezentand stornarea celor 2 facturi mentionate mai sus.

Din datele prezentate in anexa nr.1.3 la Raport (facturi emise si facturi stornate) rezulta ca in perioada verificata au ramas valabile facturile de achizitie de prestari servicii avand TVA in suma de lei si factura nr./30.06.2010 de achizitie de materiale de constructii avand TVA in suma de lei, facturi emise de furnizorul S.C. "E" S.R.L. avand valoarea totala a TVA deductibila in suma de lei.

* Societatea comerciala contesta obligatia de plata a TVA in suma de lei si majorarile de intarziere in suma de lei, insa contestatia este motivata doar pentru TVA de plata in suma de lei si pentru majorarile de intarziere in suma de lei.

Referitor la TVA deductibila in suma de lei aferenta prestarilor de servicii achizitionate de la terti, societatea comerciala precizeaza ca este implicata intr-un proces investitional, astfel incat se justifica prestarea serviciilor in folosul operatiunilor sale taxabile. Se sustine deasemenea ca in practica pe facturile emise se mentioneaza generic prestari servicii, acestea urmand sa fie detaliate separate.

Referitor la TVA deductibila in suma de lei aferenta anului 2009 si TVA deductibila in suma de lei aferenta semestrului I 2010 inregistrata in facturile emise de S.C. "E" S.R.L. si S.C. "F" S.R.L., societati declarate inactive si ulterior radiate, se sustine ca bunurile cumparate au fost utilizate pentru investitiile efectuate, operatiuni care dau drept de deducere conform art.145 din Codul fiscal, iar facturile emise de furnizori contin informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, conditia de deductibilitate prevazuta la art.146 din Codul fiscal fiind indeplinita de societate.

Precizam ca pentru TVA deductibila in suma de lei inregistrata in factura emisa de S.C. "C" S.R.L., ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei societatea comerciala nu aduce nicio motivatie, drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca nemotivata**, conform prevederilor art.206 alin.(1) lit.c) si d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, coroborat cu prevederile pct.12.1 din Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

a) Referitor la TVA de plata in suma de lei stabilita pe baza facturilor de achizitii de servicii pentru care contribuabilul nu a dovedit realitatea si necesitatea prestarilor

Conform Anexei nr. 1.3 la Raportul de inspectie fiscala din 2010, organele de control au constatat faptul ca in perioada septembrie 2008 - martie 2009 societatea comerciala contestatoare a inregistrat servicii prestate de terti in valoare de lei (..... lei + lei) si TVA deductibila de lei (..... lei + lei) in baza unui numar de 9 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. "E" S.R.L., purtand mentiunea: "*prestari servicii*" (7 facturi din anul 2008) si respectiv "*servicii gradinari*" si "*servicii intretinere*" (2 facturi din anul 2009).

Pentru aceste prestari de servicii societatea comerciala nu a prezentat nici in timpul controlului si nici in sustinerea contestatiei contractul incheiat cu prestatorul de servicii, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa justifice realitatea si necesitatea prestarii lor in folosul desfasurarii de operatiuni taxabile, asa cum este prevazut la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv: "(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;[...]."

Precizam ca, desi valoarea celor 9 facturi a fost considerata la inspectia fiscala ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea rezultatului fiscal al anilor 2008 si 2009, respectiv suma de lei, totusi acest aspect nu a fost contestat de societatea comerciala.

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca nu a fost dovedita realitatea prestarii serviciilor inscrise in cele 9 facturi avand ca emitent pe S.C. "E" S.R.L., drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, respectiv pentru TVA de plata in suma de lei ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

b) Referitor la TVA de plata in suma de lei stabilita pe baza unei facturi de achizitie materiale de constructii emisa de un contribuabil inactiv:

Conform Anexei nr.1.3 la Raport, societatea contestatoare a achizitionat de la furnizorul **S.C. "E" S.R.L. cu factura nr. /30.06.2010** materiale de constructii in valoare totala de lei din care lei TVA deductibila.

Furnizorul "E" S.R.L. **a fost declarat inactiv** incepand cu data de **09 aprilie 2009**, conform Ordinului A.N.A.F. nr.363/25.03.2009 publicat in Monitorul Oficial nr.236/09.04.2009, iar in data de 13.05.2009 societatea a fost radiata, conform datelor furnizate de O.R.C. Prahova.

Astfel, avand in vedere ca factura de achizitie de materiale de constructii susmentionata a fost emisa de S.C. "E" S.R.L. la data de **30.06.2010**, contribuabil declarat inactiv la data de **09.04.2009**, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii beneficiare dreptul de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei.

Pentru intarzierea la plata a TVA de plata in suma de lei, ca si pentru intarzierea la plata a TVA de plata datorata de societate in perioada 2009 - semestrul I 2010, avand in vedere facturile emise si ulterior stornate de cei doi furnizori S.C. "E" S.R.L. si S.C. "F" S.R.L., la control s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de lei.

Motivele de drept sunt:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - [...]

(1[^]2) De asemenea, nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilita prin ordin. Lista contribuabililor declarati inactivi va fi publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, si va fi adusa la cunostinta publica, in conformitate cu cerintele prevazute prin ordin.

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

Art. 153. - [...]

(8) De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu inregistrarea unei persoane in scopuri de TVA, conform prezentului articol, in cazul persoanelor impozabile care figureaza in lista contribuabililor declarati inactivi potrivit art. 11, precum si a persoanelor impozabile in inactivitate temporara, inscrise in registrul comertului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidenta este stabilita prin normele procedurale in vigoare. [...].

Art. 154. - [...]

(5) Persoanele inregistrate:

a) conform art. 153 vor comunica codul de inregistrare in scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clientilor. [...].

Art. 155. - [...]

(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic; [...]

c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]."

- Ordinul A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, cu modificarile si completarile ulterioare:

"[...] Art. 3.- (1) De la data declararii ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu incalcarea interdictiei prevazute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal."

- Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 3. - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, a ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pentru aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi.

Art. 4. - La publicarea in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, a unui ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pentru aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi, cu aceeasi data se anuleaza, din oficiu, inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse in lista. [...]

Art. 5. - Evidenta contribuabililor declarati inactivi se publica pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, la sectiunea "Informatii publice". [...].”

- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata:

“Art. 119. - Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. [...].

Art. 120. - Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...].

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...].”

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea comerciala contestatoare nu are drept de deductere pentru TVA deductibila in suma de lei inscrisa in factura nr./30.06.2010 emisa de furnizorul S.C. “E” S.R.L. declarat inactiv inainte de emiterea facturii (09.04.2009), intrucat:

Art.11 alin.(1)² din Codul fiscal precizeaza clar ca nu sunt luate in considerare tranzactiile efectuate de contribuabili cu un **contribuabil declarat inactiv** prin ordin al presedintelui A.N.A.F., asa cum este cazul furnizorului inactiv S.C. “E” S.R.L.

De asemenea, la art.3 din Ordinul A.N.A.F. nr.575/2006 pentru stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi se prevede faptul ca de la data declararii ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale, iar daca totusi emite aceste facturi, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

La art.4 din Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede faptul ca de la data publicarii in Monitorul Oficial a unui ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pentru aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi, cu aceeasi data se anuleaza, din oficiu, inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse in lista contribuabililor declarati inactivi.

Astfel, incepand cu data de **09.04.2009** S.C. “E” S.R.L. nu mai are calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

In acest fel, nu este indeplinita conditia de deductibilitate a TVA prevazuta la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.155 alin.(5) lit.d) si art.153 alin.(8) din acelasi cod si cu cele ale pct.66 alin.(11) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv ca pe factura de achizitie sa fie inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura, intrucat furnizorul S.C. “E” S.R.L. inscris in factura de achizitie nr./30.06.2010 nu mai era persoana impozabila la data emiterii facturii, codul de inregistrare fiscala in scopuri de TVA fiind anulat din oficiu de organele fiscale incepand cu data de intai a lunii urmatoare intrarii in vigoare a Ordinului A.N.A.F. nr.363/2009, asa cum prevede si Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008, la art.4, mai sus citat.

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** formulata de societatea comerciala pentru TVA de plata in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere in suma de lei, calculate in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, Jud.Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE :

1. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - diferenta TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente.

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,