

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1043 din 25 octombrie 2011

Cu adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. /2011 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. din2011.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

De asemenea, se contestă și diminuarea pierderii fiscale stabilită de societate pentru trimestrul I 2011 cu suma de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de2011, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. /2011.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] 1. La capitolul III din RIF la constatări fiscale anul 2008 organul fiscal consideră suma de lei, în anul 2009 suma de lei, în anul 2010 suma de lei iar în anul 2011 suma de lei perisabilități calculate de societate încălcând prevederile HG 831/2004. În timpul controlului am explicat că suma nu reprezintă perisabilități în spiritul HG 831/2004 ci scăzăminte culinare, care conform HG 831/2004 se consideră pierderi tehnologice, și care sunt în opinia noastră deductibile din punct de vedere fiscal. [...].

2. La același capitol se menționează suma de lei ce reprezintă conform actului fiscal servicii (management și consultanță). Din întreaga sumă am detectat factura/28.05.2008 ce reprezintă studiu geotehnic pentru întocmire puz, și pe care o atașăm în copie împreună cu studiu efectuat, și fișele contului 628 în anii 2008 din care nu vedem ce anume devine nedeductibil fiscal și ca atare nefiind explicat nici în actul de control nici în discuțiile purtate, considerăm suma ca nefiind sustenabilă pentru recalcularea impozitului pe profit. [...].

În anul 2009 suma de lei compusă din lei factura înregistrată eronat fiind emisă în contul la SC V srl, lei compusă din fact...../22.05.2009 și fact/21.05.2009 atașate în copie împreună cu contractul și cu devizul și procesul verbal de recepție și care sunt înregistrate în contul 628 și același lucru pentru suma de lei la care atașăm în copie contractul, factura nr...../15.01.2009, devizul, procesul verbal de recepție. Ca urmare a acestui fapt aducând dovezile necesare, considerăm că sumele pentru care aducem dovezi devin deductibile.

În anul 2010 este înregistrată suma de lei ca reprezentând cheltuieli management și consultanță și materiale consumate pentru investiția de la din care am identificat factura nr...../10.02.2010 de la sc S.M. pe care o atașăm în copie și la care am atașat devizul și procesul verbal la facturile din anul 2009 contractul desfășurându-se pe o perioadă mai mare, fiind în sumă de, dar pentru restul sumei atașăm fișele contului 628 pe anul 2010 pentru a ni se clarifica ce anume nu este deductibil, [...].

În anul 2011 suma de lei evidențiată în contul 628 respectiv fact/07.02.2011 emisă de SC I srl atașăm în copie contractul, factura și devizul, făcând astfel ca pierderea fiscală determinată să crească la formată din lei și lei. [...].

3. La capitolul constatări fiscale privind TVA de rambursat la luna iulie 2009 când societatea a solicitat și a primit TVA de recuperat în sumă de lei cu control ulterior. Din totalul TVA înscris în decont de lei, la analiza contului 4426 inspecția a aprobat doar lei rezultând o diferență de lei compusă din lei de la afctura de la SC C SRL nr...../29.07.2009 care lipsea, fiind prezentată la bancă pentru efectuarea plăților către acest furnizor din creditul solicitat, și pusă din greșeală în alt dosar, fără să se ceară explicații s-a scăzut din suma aprobată la rambursare, atașăm alăturat copie după factură, contract și deviz de lucrări; suma de lei aferente în opinia inspecției ca fiind pentru casa de serviciu nu o contestăm.

Pentru luna august s-a aprobat la rambursare suma de lei. Din această sumă inspecția consideră că doar suma de lei se justifică la rambursare diferența de lei fiind aferentă achiziției de materiale de construcții și amenajări interioare destinate locuinței de serviciu, fapt prevăzut în art.145 alin.2 din legea 571/2003. Ceea ce contestăm la acest capitol sunt următoarele:

- suma de lei pentru care trebuia să primesc decizia de compensare cu datoriile societății nu am primit-o. [...]. Neprimind documentul în baza căruia se fac compensările acestea nu au fost înregistrate contabil, și ca urmare inspecția a considerat că sunt date cu întreaga sumă de lei în loc de lei, sumă pe care nu o contestăm.

La acest capitol în perioada 01.09.2009-31.03.2011 s-a stabilit că societatea înregistrează ca datorie la TVA conform anexei 2 din RIF suma de lei compusă din:

- lei sumă care nu reprezintă o fraudă fiscală ci o eroare justificată, în contabilitate, și care ulterior controlului poate fi corectată.

- lei sumă care dintr-o eroare contabilă am înregistrat-o ca achitată în luna februarie 2010 dar care nu s-a reflectat în modul în care s-a efectuat declararea. Această sumă nu a fost înregistrată în decontul de tva, [...].

- lei sumă ce rezultă dintr-o notă de corecție făcută în luna septembrie 2010 fără să afecteze valoarea tva declarată.

- lei sumă ce rezultă dintr-o greșeală contabilă, înregistrându-se sumele aferente contului 4111 în contul 4427 și sumele aferente contului 4427 în contul 4111, lucru ce se poate corecta, dar declararea sumelor la fisc s-a făcut corect, fără să existe intenția de fraudare.

- lei sumă ce reprezintă tva neacceptat la rambursare din perioada 01.09.2009-31.03.2011 din această sumă justificăm: - suma de lei tva aferent facturii de la SC C SRL

- suma de lei aferente facturii de la SC L SRL din 15.01.2010 care nu a fost luată în calcul pentru că s-a găsit copia la dosar dar putem prezenta la cerere și originalul. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2011 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "U" S.R.L. din, jud. Prahova, s-au menționat următoarele:

"[...] Impozit pe profit datorat de persoane juridice române [...]

Anul fiscal 2008 [...]

La control, față de rezultatul fiscal stabilit de societate în sumă de lei a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei [...] rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei, consecință a următoarelor aspecte:

- suma de lei reprezintă cheltuieli cu marfa înregistrate în mod eronat prin articol contabil 607=371 reprezentând perisabilități calculate de societate, prin aplicarea unor procentaje asupra valorii de intrare în gestiune a mărfurilor, peste limitele admisibile de perisabilitate contrar prevederilor art.13 din HG 831/2004 privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare. [...].

Au fost încălcate prevederile art.21 alin 1 din Legea 571/2003 [...].

- suma de lei reprezintă cheltuieli efectuate și înregistrate de societate în baza unor documente (facturi fiscale) reprezentând servicii (management consultantă), înregistrate în contul contabil 628 "Cheltuieli cu alte servicii" și pentru care la control nu s-a făcut justificarea serviciilor prin prezentarea de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin 4 lit m din Legea 571/2003 [...].

Anul fiscal 2009 [...]

La control, față de rezultatul fiscal stabilit de societate în sumă de lei a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, mai mult cu lei [...].

Diferența de profit impozabil în sumă de lei, a fost consecința următoarelor aspecte:

- suma de lei reprezintă cheltuieli cu marfa înregistrate în mod eronat prin articol contabil 607=371 reprezentând perisabilități calculate de societate, peste limitele admisibile de perisabilitate [...].

- suma de lei reprezintă cheltuieli efectuate și înregistrate de societate în baza unor documente (facturi fiscale) reprezentând servicii (management consultantă), înregistrate în contul contabil 628 "Cheltuieli cu alte servicii" și pentru care la control nu s-a făcut justificarea serviciilor prin prezentarea de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin 4 lit m din Legea 571/2003 [...].

Anul fiscal 2010 [...]

La control, față de rezultatul fiscal stabilit de societate în sumă de lei a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, mai mult cu lei [...] rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei, consecință următoarelor deficiențe stabilite la control:

- suma de lei reprezintă cheltuieli cu marfa înregistrate în mod eronat prin articol contabil 607=371 reprezentând perisabilități calculate de societate, prin aplicarea unor procentaje asupra valorii de intrare în gestiune a

mărfurilor (centralizatorul privind intrarea mărfurilor în gestiune), cheltuieli care la control au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal. [...].

- suma de lei reprezintă cheltuieli efectuate și înregistrate de societate în baza unor documente (facturi fiscale) reprezentând servicii (management consultantă), și materiale consumate pentru realizarea investiției situate în localitatea, înregistrate în contul contabil 628 "Cheltuieli cu alte servicii" și pentru care la control nu s-a făcut justificarea serviciilor prin prezentarea de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin 4 lit m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, au fost încălcate și prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Trimestrul I 2011 [...]

Față de pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei, la control a fost stabilită o pierdere fiscală în sumă de lei, mai puțin cu lei. Urmare deficiențelor constatate la control, pierderea contabilă stabilită de societate, a fost influențată cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, consecința următoarelor aspecte:

- suma de lei reprezintă cheltuieli evidențiate de societate în contul contabil 628 "Cheltuieli cu prestări de servicii", reprezentând prestări de servicii pentru care la control nu s-a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate [...]. Au fost încălcate astfel prevederile art.21 alin 4 lit m din Legea 571/2003 [...].

- suma de lei reprezintă cheltuieli cu marfa înregistrate în mod eronat prin articol contabil 607=371 reprezentând contravaloare perisabilități calculate de societate, peste limitele admisibile de perisabilitate [...]. Au fost încălcate prevederile art.21 alin 1 din Legea 571/2003 [...].

Pentru perioada 01.01.2008-31.03.2011, societatea a constituit și evidențiat în contabilitate impozit pe profit în sumă de lei [...].

A fost compensată cu TVA de rambursat suma de lei și a virat în contul impozitului pe profit suma de lei astfel încât conform balanței de verificare întocmită la data de 31.03.2011 înregistrează un sold creditor al contului contabil în sumă de lei.

Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 [...], ca urmare a deficiențelor menționate mai sus, prin reîntregirea bazei de impozitare, a fost stabilit un profit impozabil de lei și impozit pe profit de plată în sumă totală de lei, suplimentar cu lei, față de profitul impozabil în sumă de lei, respectiv impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de lei (anexele 1,1.1). Menționăm că pentru trim I 2011, deși a înregistrat pierdere contabilă și fiscală societatea a constituit, evidențiat și declarat impozit pe profit în sumă de lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă totală de lei aferentă anilor 2008-2010, în temeiul prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei până la data de2011 și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art.120¹ alin 1 lit c din același act normativ, în sumă de lei [...].

Taxa pe valoarea adăugată - lunar [...]

Menționăm că pentru luna iulie 2009 societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior, pentru suma de lei [...].

TVA deductibilă [...]

[...], la control a fost stabilită TVA deductibilă în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei (anexa nr.2.2), diferență care s-a datorat următoarelor aspecte:

- suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în baza documentului înscris în lista consumurilor interne și în jurnalul de cumpărări poziția 502 (factura fiscală nr...../29.07.2009) emisă de SC C SRL aferent lunii iulie 2009 și înregistrată în contabilitate [...] fără să aibă la bază un document justificativ (factură fiscală), contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] în urma analizei neconcordanțelor înscrise în Declarația 394 "Privind livrările/prestările și achizițiile la nivel național" s-a constatat că SC C SRL nu a declarat livrarea respectivă, rezultând diferență nedeclarată de acesta din urmă în sumă de lei cu TVA aferentă în sumă de lei.

- suma de lei reprezintă TVA dedusă în baza unor documente reprezentând achiziții de materiale de construcții și amenajări interioare destinate locuinței de serviciu, TVA dedusă pentru operațiuni care nu sunt destinate realizării de venituri, contrar prevederilor art.145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 [...].

TVA de rambursat

Pentru luna iulie 2009 societatea a calculat și evidențiat TVA de recuperat în sumă de lei stabilit ca diferență între TVA deductibilă de lei și TVA colectată de lei (anexa nr.2).

Urmare controlului, diferența suplimentară de la TVA deductibilă-anexa nr.2.2, va avea drept consecință diminuarea TVA de rambursat solicitată de societate cu suma de lei. [...].

Menționăm că pentru luna august 2009 societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior, pentru suma de lei [...].

TVA deductibilă [...]

[...], la control a fost stabilită TVA deductibilă în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei sumă ce reprezintă TVA dedusă în baza unor documente reprezentând achiziții de materiale de construcții și amenajări interioare destinate locuinței de serviciu, TVA dedusă pentru operațiuni care nu sunt destinate realizării de venituri, contrar prevederilor art.145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 [...].

TVA de rambursat

Pentru luna august 2009 societatea a calculat și evidențiat TVA de recuperat în sumă de lei stabilit ca diferență între TVA deductibilă de lei și TVA colectată de lei (anexa nr.2).

Urmare controlului, diferența suplimentară de la TVA deductibilă-anexa nr.2, va avea drept consecință diminuarea TVA de rambursat solicitată de societate cu suma de lei. [...].

[...] **perioada 01.09.2009 - 31.03.2011** [...]

TVA colectată [...]

Față de taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită și înregistrată în sumă de lei, la prezenta inspecție fiscală a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei, cu o diferență suplimentară în cuantum de lei, după cum urmează:

- în luna august 2010, în urma verificării și corelării veniturilor încasate prin numerar (707) cu taxa pe valoarea adăugată aferentă și a modului de întocmire a notelor contabile pentru luna august 2010, pentru veniturile încasate prin numerar în valoare de lei, societatea a înregistrat TVA în sumă de lei, mai puțin cu lei, efectuând următoarele înregistrări contabile: 5311=4427=..... lei, în loc de 5311=4427=..... lei. [...]. Au fost încălcate astfel prevederile art.140 alin 1 din Legea 571/2003 [...].

TVA deductibilă [...]

[...], la control a fost stabilită TVA deductibilă în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei, sumă ce reprezintă TVA dedusă în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, documente în copie xerox, documente care conțin date eronate, fără date de identificare sau care nu sunt destinate realizării de operațiuni impozabile [...]. Astfel au fost încălcate prevederile art.145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 [...].

TVA de plată/rambursat

Conform bilanței de verificare întocmită la data de 31.03.2011, soldul contului contabil 4423 "TVA de plată" este de lei. [...].

Având în vedere plățile înregistrate în sumă de lei și ținând cont de suma de lei reprezentând TVA aprobată la rambursare/compensare cu control ulterior, soldul contului contabil 4423 "TVA de plată" la data de 31.03.2011 este în sumă de lei.

Ținând cont de TVA rambursat/compensat cu control ulterior pentru suma de lei, soldul contului contabil 4423 "TVA de plată" la data de 31.03.2011 este în sumă de lei, mai mult cu lei (..... lei - lei).

Diferența de lei, stabilită la control se compune din:

- lei diferență TVA aferentă perioadei iulie - august 2009;
- lei aferentă perioadei septembrie 2009 - martie 2011.

Diferența de lei stabilită la control pentru perioada septembrie 2009-martie 2011 are următoarea componență:

- suma de lei reprezintă diferență TVA colectată așa cum a fost prezentat la capitolul TVA colectată;
- suma de lei reprezintă diferență TVA deductibilă așa cum a fost prezentat la capitolul TVA deductibilă
- suma de lei aprobată la compensare de către AFPCM Prahova conform Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată înregistrată sub nr...../28.09.2009 și Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr...../27.11.2009 și neînregistrată de către societate în contabilitate.

- suma de lei înregistrată de societate în luna februarie 2010 prin art contabil (4423=4551)

- suma de lei înregistrată prin art contabil (4423=461).

Referitor la modul de declarare, menționăm că față de TVA de plată înregistrată în notele contabile și bilanțele de verificare lunare pentru perioada 01.09.2009-31.03.2011, în sumă de lei, SC SRL a declarat prin deconturile de TVA depuse lunar la organul fiscal teritorial suma de lei, mai puțin cu suma de lei (anexa 2.1), rezultând astfel o diferență de TVA de plată datorată bugetului general consolidat, nedeclarată la organul fiscal teritorial în sumă de lei, contrar prevederilor art.156² alin 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Menționăm că diferența de lei este cuprinsă în suma totală stabilită suplimentar la data de 31.03.2011 și pentru care s-au calculat majorări de întârziere.

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în cuantum de lei (anexa 2.3) în conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate până la data de2011, dobânzi de întârziere în sumă de lei și în conformitate cu prevederile art.120¹ lit.c din același act normativ penalități de întârziere în sumă de lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. "....." S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Restaurante" - cod CAEN 5610.

* **Raportul de inspecție fiscală nr. /.....2011** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului consolidat al statului de către S.C. "....." S.R.L. din, jud. Prahova.

A) Referitor la impozitul pe profit

Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **01 ianuarie 2008 - 31 martie 2011**, iar în urma controlului s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat în sumă de lei, aferent perioadei 2008 - 2010, diferență suplimentară pentru care s-au calculat

majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), iar pentru trimestrul I 2011 a fost redusă pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de lei, rezultând la control o pierdere fiscală în sumă de lei.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de lei stabilite suplimentar la control se compun din:

- lei cheltuieli cu marfa reprezentând perisabilități calculate de societate contrar prevederilor art.13 din H.G. nr.831/2004 privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(1);

- lei cheltuieli cu serviciile prestate (management, consultanță) nejustificate de către societatea verificată prin prezentarea de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli cu obiectele de inventar date în folosință pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care se rezulte intrarea în gestiune a acestora sau care nu au fost evidențiate în contul contabil corespunzător, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli cu materialele consumate pentru realizarea unei investiții, date direct în consum, fără a se realiza colectarea lor în contul contabil 231 "Investiții în curs", recuperabile pe calea amortizării, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli efectuate în favoarea administratorului reprezentând deplasare în diverse locații, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli cu materialele auxiliare înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli cu amenzi și dobânzi de întârziere, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal;

- lei cheltuieli înregistrate eronat, factura fiind emisa pentru beneficiarul S.C. "V" S.R.L., nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Menționăm că pentru perioada 01.01.2008 - 31.03.2011 societatea a constituit și evidențiat în contabilitate un impozit pe profit în sumă de lei, din care suma de lei a fost compensată cu TVA de rambursat, iar viramentul în contul impozitului pe profit a fost în sumă de lei, astfel încât la data de 31.03.2011 societatea înregistra o obligație fiscală nevirată în contul 441 "Impozitul pe profit" în sumă de lei (..... lei - lei - lei).

Deși contestă întreaga sumă de lei reprezentând diferență suplimentară la impozitul pe profit, ca și accesoriile aferente în sumă totală de lei (..... lei + lei), stabilite ca obligații de plată prin Decizia de impunere nr...../.....2011, totuși societatea comercială motivează contestația doar pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor înregistrate în perioada 2008 - 2010 în sumă totală de lei reprezentând perisabilități calculate de societate (..... lei) și prestări servicii de management și consultanță (..... lei), ca și pentru accesoriile aferente în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de lei și accesoriile aferente acesteia în sumă totală de lei (..... lei + lei), contestată, însă nemotivată, se va respinge contestația ca nemotivată conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.2.137/2011.

1. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei reprezentând perisabilități calculate de societate:

* În Raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că în perioada ianuarie 2008 - martie 2011 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat prin articolul contabil 607 "*Cheltuieli privind mărfurile*" = 371 "*Mărfuri*" cheltuieli în sumă totală de lei reprezentând perisabilități calculate de societate prin aplicarea unor procentaje asupra valorii de intrare în gestiune a mărfurilor, peste limitele admisibile de perisabilitate prevăzute la art.13 din H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea comercială nu a respectat prevederile art.6 și art.7 din H.G. nr.831/2004 întrucât limitele maxime de perisabilitate se stabilesc la nivelul întregii activități a agentului economic prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare a mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare, iar societatea comercială a calculat perisabilități numai pentru marfa intrată într-un punct de lucru, fără a se realiza inventarierea.

De asemenea, la inspecția fiscală s-a considerat că societatea comercială nu a respectat prevederile art.4 din H.G. nr.831/2004, în sensul că perisabilitățile se acordă numai cu aprobarea administratorului, după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, măsurare, numărare și prin alte procedee, după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

În baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de lei, acestea nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Aferent anilor 2008 - 2010 cheltuielile nedeductibile cu perisabilitățile au fost în sumă totală de lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de lei, iar aferent trimestrului I 2011 cheltuielile nedeductibile cu perisabilitățile au fost în sumă de lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală stabilită de societatea comercială.

* Societatea comercială sustine că sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, întrucât acestea nu reprezintă perisabilități în spiritul H.G. nr.831/2004, ci scăzăminte culinare, care conform prevederilor H.G. nr.831/2004 se consideră pierderi tehnologice.

În sprijinul acestei opinii societatea comercială a anexat următoarele documente: cererea nr...../05.09.2008, decizia nr...../17.09.2008, procesul verbal nr...../18.09.2008, decizie normă internă nr...../20.09.2008, exemple de pierderi tehnologice de la alte societăți.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

"Art. 21. - (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. [...].

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;"

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu."

- **H.G. nr. 831/2004** pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

"Art. 1. - Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Art. 2. - Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Art.3. - Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate marfurilor potrivit prevederilor art.1 sunt prevăzute la art.13.

Art.11. - Pierderile sau scaderile cantitative care depasesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal."

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând perisabilități înregistrate pentru unitatea de alimentație publică "fast-food", întrucât:**

În baza notelor contabile purtând mențiunea "înregistrare proces verbal de diferențe, corecție sold, sau perisabilități calculate", societatea comercială a înregistrat prin articolul contabil 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "Mărfuri" scăzăminte culinare calculate prin aplicarea unor procentaje asupra valorii mărfurilor recepționate intrate în gestiunea restaurantului fast-food (cârnați, ceafă porc, mușchi porc, piept de pui, pulpe de pui, cartofi congelați), fără a respecta prevederile H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, respectiv:

- nu au fost respectate prevederile art.4 și art.6 din H.G. nr.831/2004: "Art. 4. - Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.

Art. 6. - Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare."

Astfel, societatea comercială nu a întocmit liste de inventar, liste pe grupe de mărfuri cu procentele aprobate conform legii, marfa nu a fost cântărită, procentele stabilite aleatoriu de societate fiind aplicate asupra mărfurilor intrate în gestiune.

- nu au fost respectate prevederile art.7 din H.G. nr.831/2004: "Art. 7. - Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare."

Astfel, deși societatea comercială desfășoară activitate de restaurante în trei puncte de lucru, au fost stabilite perisabilități numai pentru marfa comercializată în punctul de lucru din, str., nr. (fast-food) și nu la nivelul întregii activități.

- nu au fost respectate prevederile art.13 din H.G. nr.831/2004: "Art. 13. - Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr. 1-3 care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:

a) anexa nr. 1, pentru produse alimentare și nealimentare; [...]."

Conform acestei anexe, pentru produsele carne și subprodusele comestibile proaspete și refrigerate, limitele maxime de perisabilitate acordate pe timpul transportului, depozitării și pentru desfacerea cu amănuntul sau alimentație publică (cazul de față), sunt de 0,15%, 0,25% și respectiv 0,45%, iar pentru cartofi congelați procentul este de 0,10%, 0,30% și respectiv 1,3%.

Față de aceste procente acordate de legiuitor, societatea a anexat la contestație copii de pe procesul verbal încheiat în data de 18.09.2008 de o comisie din cadrul societății și de pe decizia nr...../20.09.2008 semnată de administratorul firmei, prin care se stabilesc ca normă internă procentele de scăzăminte la produsele obținute la fast-food (fripse și prăjite), denumite pierderi tehnologice, astfel: cabanos vrac - 15%, cârnați oaie cruzi - 41%, cârnați semiafumați - 15%, cârnați țărănești - 41%, mușchi porc - 33%, cartofi congelați - 40%, etc.

Drept urmare, se constată că procentele de scăzăminte stabilite de societate sunt cu mult mai mari decât cele prevăzute ca deductibile fiscal de către H.G. nr.831/2004, și în plus societatea nu a procedat la "verificarea faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare", așa cum prevede art.6 din acest act normativ, astfel că scăzămintele înregistrate de societate în contabilitate în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal la calculul

rezultatului fiscal al societății comerciale, conform prevederilor art.21 alin (1) si alin.(3) lit.d) din Codul fiscal.

Sustinerea din contestație precum că scăzămintele pentru produsele din activitatea de fast-food nu sunt perisabilități, ci sunt scăzăminte culinare care se consideră pierderi tehnologice deductibile din punct de vedere fiscal, nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât pentru activitatea de alimentație publică, așa cum este cazul unității de fast-food, legiuitorul a prevăzut acordarea de perisabilități, conform anexei nr.1 la H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Referitor la pierderile tehnologice, acestea sunt aferente activității de producție și ele sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unor produse, așa cum prevede pct.35 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv: "Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.", însă societatea comercială, deși susține că scăzămintele culinare reprezintă pierderi tehnologice, nu a prezentat norme de consum proprii pentru fiecare produs în parte, documentele prezentate (proces verbal, decizie) nereprezentând norme de consum.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația**, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent perioadei 2008 - 2010, ca și pentru accesoriile aferente, precum și pentru suma de lei reprezentând diminuare pierdere fiscală pe anul 2011.

2. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei reprezentând prestări servicii de management și consultanță:

* În Raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că în perioada ianuarie 2008 - martie 2011 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma totală de lei reprezentând servicii de management, consultanță și materiale consumate pentru realizarea investiției situată în localitatea (extindere și modernizare complex), servicii care nu au fost justificate la control prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, drept pentru care au fost considerate la inspecția fiscală nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) și art.24 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Aferent anilor 2008 - 2010 cheltuielile nedeductibile cu serviciile de management și consultanță au fost în sumă totală de lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de lei, iar aferent trimestrului I 2011 cheltuielile nedeductibile cu serviciile de management și consultanță au fost în sumă de lei, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită de societatea comercială la 31.03. 2011.

* Societatea comercială susține că sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, întrucât:

- pentru suma de lei reprezentând contravaloare servicii prestate de P.F. R.G., S.C. A S.R.L., S.C. S S.R.L. și S.C. I S.R.L. au fost identificate documentele justificative, respectiv contracte încheiate cu prestatorii și devize de lucrări întocmite de către aceștia, documentele justificative fiind arhivate separat, motiv pentru care nu au fost găsite de organele de inspecție fiscală în spatele facturilor;

- pentru diferența de lei nu se cunoaște ce anume este nedeductibil fiscal, nefiind explicat nici în actul de control și nici în discuțiile purtate cu organele de inspecție fiscală.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

"Art.21. - [...]"

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

m) 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; [...].

Art.24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**:

"48. 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. [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând servicii de management și consultanța, **întrucât**:

Prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit obligativitatea dovedirii de către beneficiar a necesității efectuării cheltuielilor cu prestările de servicii executate de terți, precum și faptul că serviciile au fost efectiv prestate, justificând aceasta prin contracte încheiate, situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare serviciilor prestate.

Astfel, în perioada ianuarie 2008 - decembrie 2010 societatea comercială a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma totală de lei reprezentând servicii de management și consultanță pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației documentele sus-menționate prevăzute de lege, care să dovedească realitatea și necesitatea prestării serviciilor, astfel că, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Pentru cheltuielile în sumă totală de lei (..... lei - lei) înregistrate în perioada ianuarie 2008 - martie 2011 în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" (..... lei în perioada 2008 - 2010 și lei în trimestrul I 2011) în baza facturilor emise de P.F.A. R.G. din Ploiești, S.C. A S.R.L. din, jud. Sibiu, S.C. S S.R.L. din, jud. Sibiu și S.C. I S.R.L. din București, societatea comercială a prezentat organului de soluționare a contestației documente justificative, respectiv contracte încheiate cu prestatorii de servicii, devize cuprinzând lucrările executate, studii efectuate, îndeplinindu-se prevederile legale mai sus menționate.

Din analiza documentelor justificative anexate facturilor emise de cei trei prestatori de servicii, rezultă următoarele:

- P.F.A. R.G. din Ploiești a emis în anul 2008 pentru societatea contestatoare o factură în valoare de lei reprezentând "Studiu geotehnic ptr. întocmire PUZ, schimbare destinație din dotări sportive în zonă dotări Turism și agrement, spații aliment. publică, cazare, utilități, organizare șantier", având anexat Studiul geotehnic realizat de prestator pentru locația din

- S.C. A S.R.L. din, jud. Sibiu a emis în anul 2009 pentru societatea contestatoare o factură în valoare de lei reprezentând "Prestări servicii conform contract nr. din 15.01.2009", având anexat Contractul de prestări servicii nr..... din 15.01.2009 și devizul serviciilor efectuate nr...../12.02.2009. Obiectul contractului îl reprezintă: "Asistență în ceea ce privește depunerea documentației necesare aferente proiectului pentru obținerea de finanțare nerambursabilă în cadrul Programului Operațional Regional - DMI 5.2. "Crearea, dezvoltarea, modernizarea infrastructurilor specifice pentru valorificarea durabilă a resurselor naturale și pentru creșterea calității serviciilor turistice" constând în:

a) Întocmirea Cererii de Finanțare aferente proiectului "EXTINDERE ȘI MODERNIZARE COMPLEX"

b) Realizarea Studiului de Fezabilitate și a Planului de Afaceri

c) Asistență în întocmirea restului documentației și anexele aferente proiectului "EXTINDERE ȘI MODERNIZARE COMPLEX"."

- S.C. S S.R.L. din, jud. Sibiu a emis în anul 2009 pentru societatea contestatoare două facturi în valoare totală de lei reprezentând "*Prestări servicii consultanță în afaceri și management de proiect*", iar în anul 2010 a emis o factură în valoare de lei reprezentând "*Prestări servicii conform contract nr. din 20.05.2009*", având anexat Contractul de prestări servicii nr. din 20.05.2009 și devizul serviciilor efectuate nr...../16.02.2009. Obiectul contractului îl reprezintă: "*Asistență în ceea ce privește depunerea documentației necesare aferente proiectului pentru obținerea de finanțare nerambursabilă în cadrul Programului Operațional Regional, Domeniul Major de Intervenție 5.2 "Crearea, dezvoltarea, modernizarea infrastructurilor specifice pentru valorificarea durabilă a resurselor naturale și pentru creșterea calității serviciilor turistice" constând în:*

a) *Întocmirea Cererii de Finanțare aferente proiectului "Extindere și modernizare Complex"*
b) *Realizarea Studiului de Fezabilitate și a Planului de Afaceri*
c) *Asistență în întocmirea restului documentației și anexele aferente proiectului "Extindere și modernizare Complex"*."

- S.C. I S.R.L. din București a emis în trimestrul I 2011 pentru societatea contestatoare o factură în valoare de lei reprezentând "*Conform contract de consultanță nr./03.02.2011*", având anexat Contractul de consultanță nr. din 03.02.2011 și devizul privind etapele procesului de consultanță. Obiectul contractului îl reprezintă: "*Acordarea de consultanță specializată și întocmirea documentației în vederea obținerii de fonduri nerambursabile în cadrul Programului Operațional Regional 2007 - 2013, Axa prioritară 5 "Restaurarea și valorificarea durabilă a patrimoniului cultural, crearea și modernizarea infrastructurilor conexe" [...]*".

Din analiza serviciilor prestate rezultă că acestea au fost efectuate în legătură cu investiția realizată de societatea contestatoare în localitatea, respectiv extindere și modernizare complex

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu 01.01.2010:

"52. - (1) *Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.*

(2) *Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt următoarele:

a) *costurile de amenajare a amplasamentului; [...]*

e) *onorarii profesionale și comisioane achitate în legătura cu activul etc.*

105. - (1) *O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.*

(2) *Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt: [...]*

f) *cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor; [...].*

h) *onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc."*

Aceleași prevederi au fost cuprinse și în O.M.F.P. nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare până la data de 31.12.2009.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că suma totală de lei reprezintă în fapt cheltuieli aferente investiției din localitatea, jud. Prahova, care se cuprind în costul de producție al imobilizării, recuperabile pe calea amortizării conform prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal: "*Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*" Astfel, societatea comercială are dreptul la înregistrarea în evidența fiscală a cheltuielilor cu amortizarea fiscală (cont 681 "*Cheltuieli privind amortizările*") în sumă de lei, prin deducerile de amortizare, cu respectarea prevederilor art. 24. *Amortizare fiscală* din Codul fiscal, însă pentru perioada verificată, această sumă înregistrată eronat în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" este nedeductibilă fiscal.

Rezultă că pentru perioada 2008 - 2010 societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management și consultanță în sumă totală de lei, din care pentru cheltuielile în sumă de lei nu au fost prezentate documente justificative și pentru cheltuielile în sumă de lei

au fost prezentate documente justificative. De asemenea au fost prezentate documente justificative și pentru cheltuielile înregistrate în trimestrul I 2011 în sumă de lei.

Aceste justificări ale serviciilor prestate nu au condus însă la acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile înregistrate, întrucât ele se recuperează prin deduceri de amortizare, așa cum am prezentat mai sus.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit. m) și art.24 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația**, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%) aferent perioadei 2008 - 2010, ca și pentru accesoriile aferente, precum și pentru suma de lei reprezentând diminuare pierdere fiscală pe anul 2011.

Concluzionând cele prezentate mai sus cu privire la impozitul pe profit, față de obligațiile de plată privind impozitul pe profit stabilite prin decizia de impunere contestată, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei + lei), ca și pentru accesoriile aferente în sumă de lei și **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru impozitul pe profit în sumă de lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de lei. De asemenea, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei (..... lei + lei) aferente trimestrului I 2011, care au diminuat pierderea fiscală stabilită de societatea comercială.

Accesoriile au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

B) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

* Verificarea a cuprins perioada iulie 2009 - martie 2011, iar la data de 31.03.2011, conform bilanței de verificare, societatea înregistra o obligație de plată nevirată la TVA în sumă de lei, la control stabilindu-se o obligație de plată nevirată în sumă de lei TVA (anexa nr.2 la Raport), cu lei mai mult, diferență la TVA stabilită suplimentar la control.

Diferența suplimentară de plată stabilită la control în sumă totală de lei se compune din:

a) lei TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere [..... lei aferentă perioadei iulie - august 2009 (..... lei + lei) + lei aferentă perioadei septembrie 2009 - noiembrie 2010], din care se contestă suma de lei, compusă din:

- lei TVA deductibilă (din totalul de lei), aferentă facturii nr...../29.07.2009 emisă de S.C. "C" S.R.L., factură care nu a fost prezentată la control, drept pentru care s-a anulat dreptul de deducere în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

- lei TVA deductibilă (din totalul de lei), aferentă facturii nr...../15.01.2010 emisă de S.C. "L" S.R.L., factură care a fost prezentată la control în copie xerox, drept pentru care s-a anulat dreptul de deducere în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

b) lei TVA colectată suplimentar în luna august 2010, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, ca urmare a înregistrării eronate în evidența contabilă a acestei taxe, respectiv pentru veniturile (cont 707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*") încasate în numerar în valoare de lei, s-a înregistrat TVA colectată în sumă de lei (5311 "*Casa*" = 4427 "*TVA colectată*"), în loc de TVA în sumă de lei (..... lei x 24%). Suma a fost contestată integral.

c) lei reprezintă TVA aprobată la rambursare de către A.F.P.C.M. Prahova conform Deciziei de rambursare a TVA nr...../28.09.2009 și Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr...../27.11.2009, compensare neînregistrată de societatea comercială în evidența contabilă, rămânând astfel în mod eronat în soldul debitor al contului 4424 "*TVA de recuperat*".

Din această sumă, societatea contestă suma de lei TVA.

d) lei reprezintă TVA de plată înregistrată eronat de societate în evidența contabilă ca fiind achitată prin alte conturi decât prin conturile de trezorerie, respectiv stingerea obligației

s-a făcut în luna februarie 2010 prin contul 4551 "Acționari/asociați - conturi curente" (4423 "TVA de plată" = 4551 "Acționari/asociați - conturi curente" lei) și prin contul 461 "Debitori diverși" (4423 "TVA de plată" = 461 "Debitori diverși" lei). Suma a fost contestată integral.

Organele de inspecție fiscală menționează în actul întocmit faptul că, pentru perioada septembrie 2009 - martie 2011, societatea a înregistrat în evidența fiscală TVA de plată în sumă de lei, însă a declarat organului fiscal prin deconturile de TVA, TVA de plată în sumă de lei, cu lei mai puțin (anexa 2.1 la raport), diferență care se regăsește în diferența suplimentară stabilită la control în sumă de lei TVA.

Astfel, diferența suplimentară la TVA în sumă de lei se compune din:

- lei diferență TVA aferentă perioadei iulie - august 2009, din care se contestă suma de lei;
- lei diferență TVA aferentă perioadei septembrie 2009 - martie 2011, din care se contestă suma de lei (..... lei + lei + lei + lei).

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă TVA stabilită suplimentar la control în sumă de lei, prezentată mai sus (..... lei + lei + lei + lei), susținând următoarele:

- factura nr...../29.07.2009 emisă de S.C. "C" S.R.L. cu TVA deductibilă în sumă de lei a fost depusă din greșeală într-un alt dosar, și acesta este motivul pentru care nu a fost prezentată la control. La dosarul contestației a fost anexată o copie xerox de pe factura respectivă.

- societatea deține în original factura nr...../15.01.2010 emisă de S.C. "L" S.R.L. cu TVA deductibilă în sumă de lei, și aceasta poate fi prezentată organului de soluționare a contestației.

- suma de lei TVA colectată a rezultat dintr-o greșeală contabilă, care se poate corecta, dar declararea sumelor la organul fiscal s-a făcut corect, fără să existe intenția de fraudare.

- nu a fost primită de societate decizia de compensare a TVA în sumă de lei (din care se contestă lei) și acesta a fost motivul pentru care nu s-au efectuat înregistrările în evidența contabilă. Această eroare contabilă poate fi corectată ulterior controlului.

- suma de lei TVA (..... lei + lei) a fost înregistrată dintr-o eroare contabilă ca fiind achitată în luna februarie 2010 (..... lei) și în luna septembrie 2010 (..... lei), dar această sumă nu a fost înregistrată în decontul de TVA.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

"Art.145. - [...]"

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

a) operațiuni taxabile;

Art.146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"46. - (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

*** Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

1) Referitor la diferența de TVA deductibilă contestată în sumă de lei (..... lei + lei):

a) Pentru lunile iulie 2009 și august 2009, societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior, sumele solicitate la rambursare și rambursate fiind de lei pentru luna iulie 2009 și de lei pentru luna august 2009.

Aceste sume au fost compensate cu alte obligații fiscale de plată ale societății către bugetul general consolidat al statului, conform notelor de compensare întocmite de A.F.P.C.M. Prahova și transmise societății comerciale.

La controlul fiscal din2011, s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere și implicit de rambursare pentru TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei + lei), din care se contestă suma de lei TVA deductibilă aferentă facturii nr...../29.07.2009 emisă de S.C. "C" S.R.L., reprezentând contravaloare situații de plată pentru instalații sanitare și canalizare la restaurantul din, factură neprezentată la control.

Societatea comercială a prezentat organului de soluționare a contestației o copie de pe această factură, cu mențiunea "*Duplicat - înlocuiește factura inițială*", având aplicată semnătura și ștampila societății furnizoare, așa cum prevede pct.46 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 - referitor la art.146 din Codul fiscal - "*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*", ca și copii de pe contractul de prestări servicii care a stat la baza facturii emise, devize estimative, act adițional la contract, situații privind lucrările executate, proces verbal de recepție a lucrărilor, drept pentru care, în baza art.145 alin.(2) lit.a) și a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, **se va admite contestația** formulată pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

b) TVA deductibilă contestată în sumă de lei este aferentă facturii nr...../15.01.2010 emisă de S.C. "L" S.R.L., reprezentând contravaloare echipamente, factură prezentată în copie la control (anexa nr.2.2 la raport).

În timpul soluționării contestației, societatea a prezentat originalul acestei facturi, vizată în data de2011 de șeful Biroului Soluționare Contestații, astfel că este îndeplinită condiția de deductibilitate a TVA în sumă de lei, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și pct.46 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, drept pentru care **se va admite contestația** pentru TVA de plată în sumă de lei.

2) Referitor la diferența de TVA colectată în sumă de lei:

Suma de lei TVA colectată (..... lei - lei) a rezultat din înregistrarea eronată a TVA colectată aferentă încasărilor prin casă din luna august 2010 în sumă de lei (5311 "Casa" = 4427 "TVA colectată"), în loc de TVA colectată în sumă de lei aferentă veniturilor realizate din vânzarea mărfurilor în sumă de lei (..... lei x 24%), așa cum rezultă din Centralizatorul încasărilor prin casă aferent lunii august 2010, deșus în copie la dosarul cauzei.

Societatea comercială recunoaște că diferența de lei TVA a rezultat dintr-o eroare contabilă, dar susține că declararea obligației de plată prin decontul de TVA s-a făcut corect.

Însă, chiar dacă în luna august 2010 societatea a declarat organului fiscal TVA colectată în sumă totală de lei, cu lei mai mult decât TVA colectată înregistrată în evidența contabilă în sumă de lei, diferență care nu acoperă în întregime diferența suplimentară stabilită la control în sumă de lei, totuși, pe total perioadă, societatea nu a declarat TVA de plată mai mult decât TVA înregistrată în evidența contabilă, ci din contră, a declarat organului fiscal TVA de plată în sumă de lei, **cu lei mai puțin** decât TVA de plată înregistrată în evidența contabilă în sumă de lei (..... lei TVA de plată înregistrată - lei TVA de plată declarată).

Drept urmare, societatea datorează bugetului de stat diferența de TVA de plată stabilită la control în sumă de lei în baza prevederilor art. 137 alin.(1) lit. a) ("*Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...]*") și art.140 alin.(1) din Codul fiscal,

("Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."), această taxă nefiind înregistrată în evidența contabilă și nici declarată organului fiscal, desi este aferenta veniturilor înregistrate de societatea comerciala.

Astfel, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru TVA colectată, respectiv TVA de plată în sumă de lei.

3) Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară la TVA în sumă de lei, din care se contestă suma de lei, ca urmare a faptului că această sumă aferentă lunii august 2009 a fost aprobată la rambursare cu control ulterior și a fost compensată cu alte obligații fiscale aparținând societății comerciale, însă aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă compensarea (alte obligații de plată = 4424 "TVA de recuperat"), motivând că nu a primit nota de compensare.

Însă la dosarul cauzei, A.F.P.C.M. Prahova a depus o copie de pe adresa nr...../03.12.2009 întocmită către S.C. "....." S.R.L., prin care se înaintează acesteia Decizia de rambursare a TVA din data de 28.09.2009 și Nota de compensare a obligațiilor fiscale nr...../27.11.2009, ca și o copie de pe confirmarea de primire a adresei, semnată în data de 11.12.2009 de administratorul firmei, pe semnătură fiind aplicată ștampila societății comerciale.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru diferența de TVA de plată contestată în sumă de lei, ca urmare a celor prezentate mai sus, sumă rămasă eronat în soldul debitor al contului 4424 "TVA de recuperat", care a redus astfel TVA de plată înregistrată de societatea comercială în evidența contabilă.

4) Referitor la suma de lei TVA de plată, contestată, precizăm că aceasta a fost stabilită suplimentar la control ca urmare a faptului că în lunile februarie 2010 și septembrie 2010 societatea a înregistrat eronat această sumă (..... lei + lei) ca fiind achitată bugetului de stat, stingerea obligației de plată a TVA nefăcându-se prin conturile de trezorerie, ci prin creditarea conturilor 4551 "Acționari/asociați - conturi curente" și 461 "Debitori diverși" (4423 "TVA de plată" = 4551 "Acționari/asociați - conturi curente" și 4423 "TVA de plată" = 461 "Debitori diverși"). Astfel, a fost redus eronat soldul creditor al contului 4423 "TVA de plată".

Susținerea din contestație precum că înregistrările din evidența contabilă nu se regăsesc și în deconturile de TVA este reală, însă diferența suplimentară de TVA în sumă de lei se regăsește parțial în diferența de TVA constituită în evidența contabilă de societate, dar nedeclarată organului fiscal în sumă de lei (..... lei TVA de plată înregistrată - lei TVA de plată declarată).

Astfel, conform anexei nr.2 la raport, în perioada septembrie 2009 - martie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA de plată în sumă de lei și a declarat organului fiscal prin deconturile de TVA, TVA de plată în sumă de lei (anexa nr.2.1), rezultând o diferență de TVA nedeclarată organului fiscal în sumă de lei, care reprezintă diferență datorată în plus de societate bugetului de stat, conform art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, diferență suplimentară ce se înregistrează în decizia de impunere, așa cum prevede art.109 alin.(2) din această ordonanță.

Având în vedere datele prezentate mai sus, rezultă că obligația suplimentară datorată de societate la TVA de plată pentru perioada verificată este în sumă totală de lei, din care:

- + lei TVA colectată suplimentar la control
- + lei TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere (..... lei + lei)
- + lei TVA rambursată și neînregistrată în evidența contabilă
- + lei TVA de plată înregistrată în evidența contabilă și nedeclarată organului fiscal
- lei soldul contului 4424 "TVA de recuperat" înregistrat în evidența contabilă

(..... lei TVA de recuperat la 31.08.2009 - lei TVA aprobată la rambursare în perioada următoare)

TOTAL lei

Prin raportul de inspecție fiscală și prin decizia de impunere a fost stabilită o diferență suplimentară la TVA de plată în sumă de lei, cu lei mai mult decât suma datorată stabilită prin prezenta decizie, diferență pentru care se va admite contestația formulată, și aceasta se datorează faptului că organele de inspecție fiscală au stabilit parte din această obligație suplimentară prin raportarea la TVA de plată nevirată în sumă de lei (sold creditor 4423) înregistrată în bilanța de verificare întocmită la 31 martie 2011, în loc de a se raporta la TVA de plată declarată organului fiscal în perioada septembrie 2009 - martie 2011 și nevirată în sumă de lei.

Centralizând datele prezentate mai sus, rezultă că, din diferența suplimentară stabilită la control în sumă de lei TVA, societatea comercială contestă suma de lei TVA, din care **se va admite contestația** pentru suma de lei TVA (..... lei + lei + lei), ca și pentru accesoriile aferente de lei și **se va respinge ca neîntemeiată** pentru TVA în sumă de lei (..... lei - lei), ca și pentru accesoriile aferente de lei.

Accesoriile au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Admiterea parțială a contestației pentru suma totală de lei, din care:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată,

și pe cale de consecință anularea parțială a deciziei de impunere pentru suma admisă.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

3. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de lei, din care:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

4. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru **diminuarea pierderii fiscale** aferentă trimestrului I 2011.

5. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,