

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 201 din 19 martie 2014
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xxxxxxxx S.R.L., județul xxxxxxxx

Cu adresa nr. xxxxx/xx xxxx xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regionala a Finanelor Publice Ploiesti** sub nr. xxxxxx/xx xxxxx xxxx, **Administratia Judeteana a Finatelor Publice xxxxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C xxxxxxxxxx S.R.L., județul xxxxxxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. xxxxxx/05.07.2013 si a Raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxx/05.07.2013*, acte emise de reprezentanti ai Activității de inspectie fiscală xxxxxx.

S.C xxxxxx S.R.L.. are domiciliul fiscal în sat xxxxxx, comuna xxxxxxxx județul xxxxxxxx, are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO xxxxxxxxxxxx si nr. ORC xxxxxxxxxxxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei T.V.A. de plata;
- x lei accesorii aferente T.V.A. de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xx.xx.xxxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.G.F.P. xxxxxx sub nr. xxxxxx/ xx.xx.xxxx.

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

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]IMPOZIT PE PROFIT: ANUL 2xxx

1) Referitor la faptul ca societatea nu a înregistrat suma de x lei producție in curs de execuție aferenta înființării culturilor de toamna la sfârșitul anului 2xxx drept pentru care organul de inspectie a reîntregit profitul impozabil "conform pct.256, alin.(3), din OMF. 3055/2009 [...], facem următoarele precizări:

1) societatea a înregistrat in anul 2xxx producție in curs de execuție aferența culturilor de toamna din 2xxx in suma de x lei la "venituri aferente costului producției in curs de execuție" pentru care a înregistrat profit si impozit.

2) susținerea organului de control ca societatea înregistrează eronat in ct. <681> "cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe suma de x lei, considerate nedeductibile deoarece nu au la baza un document justificativ este eronata deoarece art.21).alin.3) .lit. f) menționat ca temei legal de organul de control (in decizie) a fost abrogat prin Legea 163/2005. Deci temeiul de drept abrogat menționat de echipa de inspectie ne îndreptățește sa solicitam anularea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit calculat suplimentar x lei. Chiar si in condițiile in care art. 21) 3) f) este abrogat, facem precizarea ca societatea noastră înregistrează amortizarea in baza documentelor justificative prevăzute de Legea 82/1991 rep. si OMF 3512 [...].

Precizam ca amortizarea calculata in 2xxx conform Legii 15/1994 utilizând metoda de amortizare liniara pentru mijloacele fixe existente in patrimoniul este de x lei iar in contabilitate in contul 681 <cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor> a fost înregistrata eronat suma de x lei conform notelor contabile, bilanței de verificare si bilanțului la anul 2xxx. Constatând diferența de x lei neinregistrata in costuri, aferenta anului 2009, compartimentul contabilitate a înregistrat ca nota contabila in anul 2xxx <681=281 x lei.(anexam nota din registrul jurnal si fisa contului 681 pentru anul 2xxx).

Amortizarea aferenta anului 2xxxcalculata utilizând metoda liniara conform Legii 15/1994 si a Normelor de aplicare este de x lei iar in contabilitate in anul 2xxx conform notelor contabile din Registrul Jurnal, a bilanțelor de verificare si bilanțului încheiat la 31.12.2xxx este de x lei înregistrat in contul 681 <cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor>. Diferența in suma de x lei a fost înregistrata cu întârziere astfel: x lei in contul < 681 > in anul 2011 cu nota contabila in Registrul Jurnal, diferența de x lei a fost înregistrata in contul <681> in anul 2012 cu nota contabila conform Registrul Jurnal. In anul 2xxx, când compartimentul de contabilitate a constatat eroarea de înregistrare a amortizării pentru anii 2xxx si 2xxx nu a putut regulariza conform prevederilor legale pe seama rezultatului raportat si depunerea declarației rectificative la 101 pentru anii 2xxx si 2xxx deoarece societatea a fost verificata fiscal perioada 01.01.2xxx-30.06.2xxx cu R.I.F. xxxx1 / XX.XX.XXXX si nu se mai pot face rectificări din punct de vedere fiscal prin depunere de declarații rectificative si nici prin contul 117 conform OMF 3055/2009[...].

Astfel consideram ca societatea are drept de deducere pe cheltuieli, conform art. 24 din Legea 571/2003 a amortizării în suma de xxxx lei diferența din 2xxx, și xxxx lei diferența din 2xxx, chiar dacă au fost înregistrate cu întârziere. Indiferent de modalitatea de înregistrare, fie în exercițiul financiar 2011, fie în 2xxx, 2xxx, cheltuiala cu amortizarea trebuie recunoscută deductibilă fiscal deoarece este calculată conform prevederilor legale.

Faptul că din punct de vedere contabil am procedat la înregistrarea cu întârziere a amortizării la momentul constatării lor conform reglementărilor contabile menționate mai sus trebuie recunoscută și ca o cheltuială deductibilă fiscal - fiind un caz excepțional datorită faptului că societatea a fost verificată fiscal și nu se mai pot face regularizări prin declarații fiscale rectificative. Astfel pentru a reflecta imaginea fidelă a patrimoniului societății, a valorii nete a activelor în bilanț societatea a fost obligată din punct de vedere contabil să facă aceste înregistrări contabile la momentul constatării erorilor[...].

3) Societatea înregistrează în ct <681> "cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", amortizarea autoturismelor x, x și x în suma de x deținute de societate dar care nu sunt utilizate de persoane cu funcții de conducere și administrare susține organul de control.

Menționăm că autoturismele sunt repartizate în baza Procesului-Verbal de repartizare a mijloacelor de transport pe anul 2xxx din data de 05.01.2xxx prin care acestea sunt repartizate salariaților care dețin permis de conducere, în scopul deplasării în vederea realizării bune desfășurări a activității societății și în scopul obținerii de venituri (anexa PV). Încadrarea conform art. 21, alin. 3) lit. n) făcută de organul de control a fost făcută eronat deoarece autoturismele sunt folosite de salariații societății în interesul firmei. Conform codului fiscal nu există nici o limitare legală pentru amortizarea autoturismelor folosite de salariații societății în scopul desfășurării activității economice.

Organul de control nu a solicitat lămuriri cu privire la salariații care utilizează aceste mașini, ci doar le-a exclus în mod aleatoriu pe cele repartizate altor persoane decât cu funcții de conducere iar a solicita societății explicații privind utilizarea acestora[...].

T.V.A

Pentru perioada verificată a fost stabilită TVA suplimentară în suma de x lei care provine în principal din:

1. - susținere organul de control, societatea înregistrează facturi avans achiziție cereale pentru care înregistrează T.V.A. deductibilă fără a colecta concomitent T.V.A. în suma de xxx lei.

În fapt, furnizorul nu a înscris pe facturi <taxare inversă>, astfel încât societatea noastră a dedus T.V.A. conform art. 146(1) (a) din codul fiscal, tratându-le ca facturi de avans marfa(...)

2.-TVA exclusă de la deducere în suma de xxxx lei reprezentând:

1)suma de xxx lei reprezentând TVA aferentă achiziției a două autoturisme (septembrie 2011) înregistrate de societate în evidența contabilă (anexa 5).

2)suma de xxx lei reprezentând TVA deductibilă aferentă unei facturi de asigurare

3)suma de xxxx lei reprezentând TVA aferentă facturilor de achiziție piese auto (50%). Menționăm că suma de xxxx lei din factura xxxxxxxx/21.09.2xxx reprezintă T.V.A. aferent valorii reziduale a unui singur autovehiculului cumpărat în leasing cu contractul nr xxxxxxxx/06.08.2xxx, a fost încadrată eronat de echipa de inspecție la art. 145¹, alin. 1 deoarece acesta a fost utilizat de xxxxxxxxxx care are funcția de agent comercial de vânzări ceea ce se încadrează la excepțiile prevăzute la Art 145¹ (a) vehicule utilizate de agenții de vânzări nu se încadrează în limitare - anexa Proces verbal de repartizarea mijloacelor de transport pentru anul 2xxx.

Mai mult acest autoturism a fost vândut (anexa factura de vânzare către SC xxxxxxxx), deci a fost utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile. Cu atât mai mult dacă organul de control a făcut ajustarea în momentul "achiziției" trebuia să facă ajustarea în favoarea contribuabilului în momentul vânzării conform art. 149 și normelor Cod Fiscal.

3.- Referitor la suma de xxx lei aferentă facturii xxxxxxxx/21.09.xxx reprezentând asigurare casco, menționăm că xxxxxxxxxx nu este asiguratorul care suportă riscurile, articolul invocat de echipa de control 141.alin 2 lit.h) este valabil pentru societatea de asigurări care suportă riscul, nu pentru societatea de leasing care are obligația fiscală de a emite factura de asigurare cu T.V.A.

[...]

4.Suma de xxx lei - reprezentând TVA aferentă facturilor de achiziție piese autoturism (50%) a fost exclusă de la deducere.

Limitarea valabilă în cazul ART 145 în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopuri economice. Așa cum rezultă din FV de repartizare a mijloacelor de transport autovehiculul pentru care s-au făcut reparațiile este folosit de directorul comercial xxxxxxxx care are atribuții în fișa postului de negociere contracte, contactare furnizori, clienți, atribuții asimilate agentului de vânzări încadrându-se astfel în excepțiile de la art. 145.

Considerăm nelegală și neîntemeiată excluderea de la deducere a cheltuielilor cu piesele de schimb aferente auto folosit de salariatul societății noastre în scopul deplasării la client, furnizori la locul de recepție și vânzare a mărfurilor, deci în scopuri economice,

Anexa în susținere foaie de parcurs întocmită pentru acest autoturism.

Solicităm admiterea contestației pentru aceste majorări și penalități [...] TOTAL x lei [...], anularea Deciziei de Impunere xxxxxxxx/05/07/2013, a RIF și a diferentelor de impozite stabilite suplimentar, precum și majorările/dobânzile, penalitățile aferente în suma totală de x lei[...]

II. Prin Raportul de inspecție fiscală xxxxx/ xx.xx.xxxx încheiat la S.C xxxxxxx S.R.L., organele de inspecție fiscală precizează:

"[...] În urma analizării veniturilor și cheltuielilor, pentru anul 2xxx, facem următoarele precizări:

1) societatea nu a înregistrat în totalitate producția în curs de execuție, conform prevederilor legale (în momentul în care se efectuează consumul, concomitent se înregistrează și producția în curs de execuție prin debitarea contului 331 „Producție în curs de execuție” și creditarea contului 711 „Producție în curs de execuție”

La 31.12.2xxx societatea înregistrează în ct, 331 "Producție în curs de execuție" și în contul 711 "Producție în curs de execuție", concomitent suma de xxx lei, reprezentând cheltuieli aferente înființării culturilor de toamna.

În urma analizării cheltuielilor aferente înființării culturilor de toamna, organul de control stabilește o valoare de xxxx lei, rezultând o diferență de xxxx lei (anexa 2).

În nota explicativa data de doamna xxxxxxxx în calitate de Director Economic, la întrebarea „Precizați de ce nu au fost înregistrate în totalitate în contul 331, Producția în curs de execuție, la 31.12.2xxx valoarea producției în curs de execuție, aceasta a răspuns „Menționez că nu au fost întocmite fișe pe culturi, bonuri de consum, drept pentru care nu a putut fi identificată valoarea producției în curs de execuție”.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu producția în curs de execuție în suma de xxxx lei neînregistrată de societate. (anexa2)

Prevederi legale încălcate: pct. 256, alin. (3), din Ordinul Nr. 3055/29.10.2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene [...] coroborat cu art 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare [...] coroborat cu punctul 12 din Hotărârea 44/2004 privind normele de aplicare a legii 571/2003 [...] conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

2) Societatea înregistrează eronat în cont <681> "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de xxxxx lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Pentru stabilirea realității au fost solicitate reprezentanților societății fișele mijloacelor fixe precum și registrul imobilizărilor care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.[...]

Organele de inspecție fiscală au recalculat amortizarea mijloacelor fixe înscrise în bilanțul de verificare (anexa 3) de unde reiese amortizarea aferentă mijloacelor fixe, la nivelul anului 2xxx, în suma de xxxx lei.

La nivelul anului 2xxx s-a constatat că SC xxxxxxxx SRL înregistrează în cont <681> "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de xxxx lei.

În nota explicativa data de doamna xxxxxxxx în calitate de Director Economic, la întrebarea „Cum s-a efectuat înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor fixe și ce metoda a fost utilizată pentru calculul amortizării în anul 2011 și 2012” aceasta a răspuns „Metoda folosită a fost cea liniară, înregistrarea în contabilitate privind cheltuielile cu amortizarea în anul 2011 și 2012 a cuprins și cheltuieli cu amortizarea aferente anilor precedenți neînregistrate la momentul respectiv”.

Astfel organele de inspecție fiscală stabilesc suma de xxxx lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea înregistrată eronat, cheltuieli considerate nedeductibile fiscal. (xxxxx lei (înreg în evidența contabilă) – xxxxx lei (calculat de organele de inspecție fiscală) = xxxxx lei (cheltuieli înregistrate eronat în evidența contabilă).[...]

3) Societatea înregistrează în ct <681> „cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”. suma de xxxxx lei reprezentând amortizarea autoturismelor x, x și x deținute de societate dar care nu sunt utilizate de persoane cu funcții de conducere și administrare.

Menționăm că SC xxxxxxxx SRL, la nivelul anului xxxx, deține un număr de x autoturisme (anexa 3). În nota explicativa data de doamna xxxxxxxx în calitate de Director Economic, la întrebarea „Va rugăm să precizați câte persoane cu funcții de conducere și administrare sunt în cadrul SC xxxxxxxx SRL, aceasta a răspuns "În cadrul societății sunt x persoane cu funcții de conducere și administrare". În drept în conformitate cu art.24, alin.(11), lit h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicată, cu modificările și completările ulterioare "Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 coroborat cu art. 21 alin 3, lit.j) din același act normativ. "Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Astfel organele de inspecție fiscală considera suma de xxxx lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă autoturismelor menționate mai sus, cheltuieli nedeductibile fiscal xxxxx lei (amortizare calculată de organele de control)- xxxxx lei (amortizare autoturisme) – xxxxx lei (cheltuieli.amortizare deductibile).

ANUL FISCAL-xxxx [...]

Taxa pe valoare adăugată

[...] În urma verificărilor efectuate s-a constatat că SC xxxxxxxx SRL înregistrează facturi avans achiziționare cereale pentru care înregistrează T.V.A. deductibil fără a colecta concomitent T.V.A. în suma de xxxxx lei (anexa 5).

În conformitate cu prevederile art. 160, alin. 2 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicată, cu modificările și completările ulterioare: Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

c) livrarea de cereale și plante tehnice menționate în continuare, care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifara și statistică... coroborat cu punctul 82, alin. (3) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicată, cu modificările și completările ulterioare. În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente", organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în suma de 106.254 lei.

Consecința fiscală: Colectarea suplimentară a TVA în suma de xxxxx lei.[...]

In urma verificărilor organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere T.V.A. in suma de xxxxx lei. după cum urmează:

1) suma de xxxxx lei reprezentând TVA aferenta achiziției a doua autoturisme (septembrie 2xxx) înregistrate de societate in evidenta contabila (anexa 5). In conformitate cu art.145¹ alin.1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare republicata, Limitări speciale ale dreptului de deducere "In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugata aferentă achizițiilor acestor vehicule si nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile [...]";

2) suma de xxx lei reprezentând T.V.A. deductibila aferenta unei facturi de asigurare (anexa 5). In conformitate cu art.141. alin. 2, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare republicata: "Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de Taxă: operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni";

3) suma de xxxx lei reprezentând TVA aferenta facturilor de achiziție piese auto autoturism (50%) (anexa 5). In conformitate cu art. 145¹ alin.1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare republicata ,, Limitări speciale ale dreptului de deducere. Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice." [...]

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

1) Impozitul pe profit

In perioada verificata, respectiv ieulie 2xxx- martie 2xxx, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma totala de **xxxxx lei**, constituita din:

- xxxxx lei impozit pe profit stabilit ca urmare a majorarii profitului impozabil al societatii comerciale pe anii 2xxx – trim. I 2xxx cu suma de x lei reprezentand venituri neinregistrate (xxxxx lei) si cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal (xxxxxx lei);

- xxxxx lei impozit pe profit constituit ca obligatie de plata in evidenta contabila, dar nedeclarat organului fiscal.

Pentru nevirarea la buget a diferentei suplimentare de impozit pe profit in suma de xxxxx lei, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de **xxxxx lei** (xxxxx lei dobanzi + xxxxx lei penalitati de intarziere).

a) Referitor la veniturile neinregistrate in suma de xxxxx lei si la impozitul pe profit aferent in suma de xxxxx lei

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala nu a inregistrat in totalitate in anii 2xxx si 2xxx productia in curs de executie prin debitarea contului <331> "Productie in curs de executie" si prin creditarea contului <711> "Variatia stocurilor".

Astfel, fata de cheltuielile inregistrate de societate cu infiintarea culturilor de toamna, aceasta a inregistrat in evidenta contabila o productie in curs de executie mai mica cu xxxxxlei pentru anul 2xxx si mai mica cu xxxxxx lei pentru anul 2xxxx.

La stabilirea cheltuielilor privind producția în curs de execuție (anexa nr. 2 din R.I.F.) s-au avut în vedere si următoarele cheltuieli direct atribuibile productiei in curs: consum mediu la ha de motorină pentru lucrările obligatorii la înființarea culturilor de toamnă (arat, discuit, semănat), salarii și accesorii, amortizare utilaje agricole, consum semințe.

Reprezentantul societatii comerciale a precizat ca acest fapt s-a datorat neintocmirii fiselor pe culturi, a bonurilor de consum, astfel ca nu a putut fi identificata valoarea productiei in curs de executie.

Astfel, organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al societatii comerciale pe anii 2xxx si 2xxx cu suma totala de **xxxxx lei** reprezentand venituri neinregistrate aferente costului productiei in curs de executie, rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de **xxxxx lei** (16%) in baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare si pct. 256 alin. (3) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca productia in curs de executie aferenta culturilor de toamna din anul 2xxx, respectiv veniturile aferente costului productiei in curs de executie, a fost inregistrata in anul 2xxx si implicit a fost inregistrat si impozitul pe profit aferent.

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

„ART. 19 Reguli generale

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

Astfel, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Totodata, Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la SECȚIUNEA 8, REGULI DE EVALUARE, 8.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE, pct. 52 prevede:

„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.

(4) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.[...]

Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

[...] Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.[...]

Acelasi act normativ invocat, la cap. VII „FUNȚIUNEA CONTURILOR” privitor la contul <331> "Produse în curs de execuție" prevede.

„ Contul <331> "Produse în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

Contul <331> "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului <331> "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (<711>).

În creditul contului <331> "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (<711>).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.”

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine ca societatea avea obligatia de a inregistra concomitent cu efectuarea tuturor cheltuielilor direct atribuibile infiintarii culturilor agricole de toamna si evidentiarea acestora in contul <331> "Produse în curs de execuție", in corespondenta cu contul <711> "Variatia stocurilor".

De asemenea, Ordinul nr. 3055/2009 precizeaza la pct 256. alin (3) - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

„ (3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).”

In concluzie, rezulta ca in anul fiscal in care se inregistreaza cheltuielile efectuate cu infiintarea culturilor agricole, se inregistreaza si veniturile aferente costului productiei in curs de executie, diferenta dintre ele reprezentand rezultatul fiscal al perioadei.

Societatea comerciala a inregistrat toate cheltuielile cu infiintarea culturilor agricole in anul fiscal in care au fost efectuate aceste cheltuieli, inasa, parte din productia in curs de executie, respectiv veniturile aferente, au fost inregistrate in anul fiscal urmator, denaturandu-se rezultatul fiscal al perioadei prin diminuarea profitului impozabil pe anii 2xxx si 2xxx.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al anilor 2xxx si 2xxx cu suma de xxxxx lei, respectiv cu suma de

xxxxxx lei reprezentand venituri aferente costului productiei in curs de executie neinregistrate in acesti ani fiscali, pentru care au stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma totala de **xxxxxx lei** (xxxxxx lei x 16%), drept pentru care **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de xxxxxx lei si la impozitul pe profit aferent in suma de xxxxx lei.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea comerciala a inregistrat in anii 2011 si 2012 in contul contabil <681> cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe suma totala de **xxxxx lei** (xxxxx lei pentru anul 2xxx si xxxxxx lei pentru anul 2xxx) care apartine in fapt anilor precedenti (2xxx si 2xxx), cheltuiala fiind considerata deductibila fiscal de societate in anii inregistrarii acesteia (2xxx si respectiv 2xxx).

Pentru stabilirea realitatii operatiunii, organele de inspectie fiscala au solicitat fisele mijloacelor fixe si registrul imobiliarilor, insa acestea nu au fost prezentate.

Ca urmare, la control a fost recalculata amortizarea mijloacelor fixe pe anii 2xxx si 2xxx, stabilindu-se ca sumele de xxxx lei si de xxxxx lei au fost eronat inregistrate in anul 2xxx si respectiv in anul 2xxx, intrucat apartin altor ani fiscali, fiind cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anii 2xxx si 2xxx, fara documente justificative, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, pct. 63 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art. 84 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Astfel, a fost calculata o diferenta de impozit pe profit in suma de **xxxxxx lei** pentru anul 2xxxx (x lei x 16%) si in suma de **xxxxxx lei** pentru anul 2xxx (x lei x 16%).

Prin contestatia formulata, societatea mentioneaza ca in cursul lunii august 2xxx a constatat ca a omis inregistrarea in contabilitatea firmei a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe detinute de societate aferenta anului 2xxx in suma de xxxxxx lei si aferenta anului 2xxx in suma de xxxxx lei si prin notele contabile din luna august 2xxx inregistreaza aceste cheltuieli in evidenta contabila a societatii ca o cheltuiala aferenta anului fiscal 2xxx, considerand aceasta suma ca fiind deductibila fiscal in anul in care a fost inregistrata.

Totodata, in anul 2xxx in luna septembrie, inregistreaza in contabilitate si suma de x lei reprezentand cheltuieli cu amortizarea aferenta anului 2xxx.

Societatea considera aceste sume deductibile fiscal, deoarece au fost facute avand la baza documente justificative, respectiv nota contabila, si invoca in sustinere prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991 si prevederile Ordinului nr. 3512/2008 pct. 27 „(Pentru operatiunile care nu au la baza documente justificative se intocmeste Nota de contabilitate (cod 14-6-2A)).”

Din nota explicativa data de administratorul societatii rezulta ca „amortizarea in anul 2011 si 2012 a cuprins si cheltuieli cu amortizarea aferenta anilor precedenti neinregistrate in momentul respectiv”.

Prin contestatie se sustine ca, la momentul constatarii erorii privind neinregistrarea amortizarii pe anii 2xxx si 2xxx, respectiv in anul 2xxx, societatea nu a mai putut efectua inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea aferenta acestor ani pe seama rezultatului reportat (cont <117>) si depunerea declaratiei rectificative privind impozitul pe profit cod 101 pe anii 2xxx si 2xxx, deoarece societatea a fost verificata fiscal pentru perioada ianuarie 2xxx – iunie 2xxx prin raportul de inspectie fiscala nr. x/xxx.xx.2xxx.

Insa, se sustine ca, indiferent de anul in care se inregistreaza cheltuiala cu amortizarea, ea trebuie recunoscuta deductibila fiscal, deoarece este calculata conform prevederilor legale.

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

„ART. 19 Reguli generale

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

Astfel, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Din analiza dosarului contestatiei, rezulta ca societatea comerciala a inregistrat in anii fiscali 2xxx si 2xxx cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe detinute de societate, neinregistrate in anii fiscali 2xxx si 2xxx, diminuand astfel bazele impozabile ale anului 2xxx cu suma de xxxxlei si ale anului fiscal 2xxx cu suma de xxxxxx lei.

Referitor la aplicarea prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare ale Codului Fiscal precizeaza la pct. 12 si pct. 13:

„ART. 19

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Astfel, cheltuielile omise a fi înregistrate într-un an fiscal se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizeaza la pct 63:

„Corectarea erorilor contabile

63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

[...].

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) [...] Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.”

Astfel, in cazul in care societatea constata ca a omis inregistrarea unor cheltuieli direct atribuibile anilor fiscali precedenti, aceasta are obligatia de a le corecta prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Totodata, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează la data constatarii lor, pe seama rezultatului reportat.

Fată de cele prezentate mai sus, se constata ca in mod eronat societatea a considerat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente exercițiilor financiare precedente (anii 2xxx si 2xxx) ca fiind deductibile fiscal in anul in care a avut loc corectarea omisiunii de inregistrare a acestor sume (anii 2xxx si 2xxx).

Corectarea acestor omisiuni de inregistrare se face pe seama rezultatului reportat.

Totodata, art 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„**ART. 24 Amortizarea fiscală**

(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.”

Privitor la corectarea declaratiilor fiscale, art. 84 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevede:

„Art. 84 Corectarea declarațiilor fiscale

(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri care fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

Corectarea unor erori constatate în contabilitate aferente exercitiilor financiare precedente se efectueaza la data constatarii lor pe seama rezultatului reportat, respectiv contul contabil <117> si prin depunerea unor declaratii rectificative privind impozitul pe profit, si nu afecteaza rezultatul fiscal al anului in care se corecteaza eroarea.

Astfel, in cazul de fata, cheltuielile cu amortizarea in suma de xxxxxx lei aferenta anilor precedenti 2xxx si 2xxx, nu poate afecta rezultatul fiscal al societatii din anii 2xxx si 2xxx, in care s-au constatat și înregistrat aceste erori.

De asemenea, societatea comerciala nu mai poate corecta declaratiile privind impozitul pe profit pentru anii 2xxx si 2xxx, intrucat aceste cheltuieli cu amortizarea in suma de xxxxxx lei apartin unor perioade fiscale verificate anterior de inspectia fiscala, pana la data de xx.xx.xxxx.

Drept urmare, cheltuielile cu amortizarea in suma de xxxxx lei inregistrate in anii 2xxx si 2xxx sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anii 2011 si 2012, intrucat apartin altei perioade fiscale, astfel ca **se va respinge contestatia ca neîntemeiata** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de **xxxx lei**.

Referitor la sustinerea societatii privind nulitatea actului administrativ fiscal ca urmare a incadrarii eronate din punct de vedere juridic a nedeductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea in suma de xxxxxx lei, aceasta nu poate fi avuta in vedere de organele de solutionare a contestatiei, intrucat, asa cum prevede art. 46 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, numai lipsa unuia din elementele actului administrativ fiscal precizate la acest articol atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

“Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”

În Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, se precizeaza ca în data de xx.xx.xxxx organele de inspectie fiscala au intocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr. xxxx pentru corectarea Deciziei de impunere nr. xxxxxx/xx/xx/xxxx, prin introducerea temeiului de drept corect, respectiv art. 21, alin. 4, lit. f) din Legea 571/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia de impunere nr. xxxxxx/xx.xx.xxxx corectată a fost transmisă catre S.C. ZOO xxxxxxS.R.L. cu adresa nr.xxxxxx/xx/xx/xxxx.

c) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal cu amortizarea accelerata a mijloacelor fixe in suma de xxxxxx lei si la impozitul pe profit aferent in suma de xxxxxx lei.

În fapt, în cursul anului 2xxx, S.C. xxxxxx S.R.L. a înregistrat în contul de cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe suma de **xxxxxx lei** calculată prin metoda de amortizare accelerata.

Organele de inspectie fiscală, avand la baza nota explicativa data de administratorul societatii, au stabilit ca societatea a declarat ca metoda de inregistrare in contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea, metoda de amortizare liniară, dar a folosit pentru o parte din activele societatii metoda de amortizare accelerată, astfel ca au considerat suma de xxxxxx lei reprezentand cheltuieli de amortizare ca fiind nedeductibila fiscal

Desi contesta in intregime obligatiile fiscale stabilite prin decizia de impunere nr. xxxxxx /xx.xx.xxxx, referitor la aceasta suma, societatea nu aduce argumente in susținerea cauzei supuse soluționării de natura sa combată constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata la control si nu precizează motivele de drept pe care se întemeiază contestația.

Drept urmare, **se va respinge contestatia ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată si pct.11.1 lit. b) din Ordin nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

d) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal cu amortizarea unor autoturisme in suma de x lei si la impozitul pe profit aferent in suma de x lei.

Prin raportul de inspectie fiscala xxxxxxxx xx.xx.xxxx, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de **xxxxx lei** reprezentand cheltuieli cu amortizarea inregistrata de societate aferenta a trei autoturisme (x, x si x), din care suma de xxxxx lei apartine anului 2xxx si suma de xxxxx lei apartine anului 2xxx, motivat de faptul ca nu sunt folosite de persoane cu functii de conducere si administrare ale societatii comerciale.

Suma de xxxxx lei a fost considerata nedeductibila fiscal in baza prevederilor art. 24 alin. (11) lit. h) din Codul Fiscal, iar diferenta de impozit pe profit calculata a fost in suma de **xxx lei** (xxxx lei x 16%).

Societatea precizeaza ca autoturismele sunt repartizate salariatilor ce detin permis de conducere pe baza de proces verbal si sunt folosite pentru buna desfasurare a activitatii societatii.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art 21 alin(1) si alin (2) art. 24 alin(1) si alin (2) lit a)-c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...].

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

In fapt, societatea a detinut in anul 2011 xxx autoturisme marcile x (x), x (x), x x (x), x (x) si x (x), iar in anul 2xxx a detinut xxxx autoturisme.

Organele de inspectie fiscala au considerat deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea pentru cinci autoturisme, utilizate de cinci persoane cu functii de conducere si administrare din cadrul societatii comerciale, iar pentru trei autoturisme au stabilit ca amortizarea este nedeductibila fiscal (autovehiculele x, x si x).

Desi societatea sustine ca amortizarea inregistrata pentru cele trei autoturisme este deductibila fiscal, intrucat acestea sunt utilizate de salariatii care detin permis de conducere in scopul desfasurarii activitatii, totusi nu depune si documente justificative in acest sens (foi de parcurs, alte documente). Astfel, aferent celor trei autoturisme susmentionate este depusa

doar o foaie de parcurs din data de xx.xx.xxxx pentru autoturismul x (numar inmatriculare xxxxxxxx).

Drept urmare, societatea nu a dovedit ca cele trei autoturisme sunt utilizate in activitatea economica, drept pentru care cheltuiala cu amortizarea inregistrată in anii x si x in suma de **xxxxx lei** este nedeductibila fiscal in baza prevederilor art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că, **se va respinge ca neîntemeiata contestatia** pentru acest capat de cerere.

e) Referitor la suma de xxxx lei reprezentand impozit pe profit nedeclarata de societate pentru anul fiscal x

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit pentru anul 2012 o obligatie de plata privind impozitul pe profit in suma totala de xxxxx lei, din care a declarat organului fiscal doar un impozit pe profit in suma de xxxxx lei, rezultand o diferenta de impozit nedeclarata de **xxxxx lei**, diferenta suplimentara stabilita la control in baza prevederilor art.85 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art. 22 lit. a) din aceasta ordonanta.

Societatea sustine ca plata impozitului pe profit a fost facuta la nivelul impozitului declarat, dar nu depune dovezi in sprijinul acestei sustineri.

Prin referatul intocmit, organele de inspectie fiscala sustin ca, din fisa sintetica totala editata de organul fiscal teritorial la data de xx.xx.xxxx, nu rezulta un impozit pe profit platit in plus la buget.

Drept urmare, pentru diferenta de impozit pe profit in suma de **xxxx lei**, constituita de societate ca obligatie de plata, dar nedeclarata organului fiscal, **se va respinge contestatia ca neîntemeiata**.

Recapitulând cele prezentate mai sus, rezultă că **se va respinge ca neîntemeiată si ca nemotivată contestatia** formulată de societatea comercială pentru suma totală de **xxxxxx lei impozit pe profit** (xxxxx lei + xxxx lei + xxx lei + xxxx lei + xxxx lei).

De asemenea, **se va respinge contestatia ca neîntemeiată si ca nemotivată** si pentru accesoriile în sumă de **xxxxxxlei** (xxxxxx lei dobânzi si xxxxx lei penalitati de intarziere) aferente impozitului pe profit în sumă de xxxxxxx lei, calculate în baza art. 119 alin.(1), art. 120 alin(1) și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , cu modificările și completările ulterioare si conform principiului de drept „*accesoriul urmează soarta principalului*”.

2) Taxa pe valoarea adaugata

In perioada verificata iulie xxxx – aprilie xxx, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara la T.V.A. de plata in suma totala de **xxxxxx lei**, din care:

- xxxxx lei TVA colectata suplimentar din operatiunile supuse taxarii inverse (livrari de cereale);
- xxxx lei TVA deductibila fara drept de deducere, din care:
 - xxxxx lei TVA deductibila aferenta cumpararii a doua autoturisme;
 - xxxx lei TVA deductibila aferenta achizitiilor de piese auto (50%);
 - xxx lei TVA deductibila aferenta unei facturi de asigurare.

a) Referitor la T.V.A. colectata suplimentar in suma de xxxxx lei aferenta masurilor de simplificare (taxare inversa)

In fapt, societatea a înregistrat in contabilitate facturi de avans achizitii de cereale in perioada anilor xxxx-xxxx de la societatea S.C. xxxxxx S.R.L., pentru care a dedus TVA in suma de **xxxxxx lei**, fara a colecta concomitent T.V.A. de egala valoare, operatiunea intrand in sfera supusa masurilor de simplificare (taxare inversa), conform prevederilor art. 160 din Codul fiscal.

Societatea sustine ca furnizorul nu a in scris pe facturi mentiunea „Taxare Inversa”, drept pentru care a dedus T.V.A. in conformitate cu prevederile art 146 alin (1) lit . a) din Codul fiscal, tratandu-le ca pe facturi de avans marfa.

In drept sunt aplicabile prevederile art 160 alin. (1), alin. (2) lit c), alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

„ART. 160 Măsurile de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile [art. 150](#) alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform [art. 153](#).

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

c) livrarea de cereale și plante tehnice menționate în continuare, care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tarifal vamal comun:

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la [art. 156](#)², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145](#) - [147](#)¹.

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă."

Din aceste prevederi legale rezulta ca, in cazul operatiunilor ce cuprind livrari de cereale, se aplica masurile de simplificare (taxarea inversa). Pe facturile emise pentru livrarile de cereale furnizorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă, iar de aplicarea prevederilor privind masurile de simplificare sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii.

Referitor la modul de aplicare al art. 160 din Codul Fiscal, normele de aplicare ale Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevad la pct 82 (3):

*"(3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, **inclusiv pentru avansurile încasate**, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale articolul contabil 4426 = 4427 cu suma taxei aferente."*

Astfel, in cazul tranzactiilor cu cereale, inclusiv in cazul avansurilor, taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale articolul contabil 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

In cazul de fata, pentru achizițiile de cereale (avans), societatea beneficiara a dedus doar TVA, fara a si colecta aceasta taxa de egala valoare, contrar prevederilor legale susmentionate.

Conform prevederilor legale invocate, se constata faptul ca, raspunderea pentru aplicarea art. 160 „Masuri de simplificare” apartine atat furnizorului cat si beneficiarului, astfel ca societatea beneficiara avea obligatia de a face o analiza de fond asupra tranzactiei (felul tranzactiei) si nu numai de forma , respectiv daca factura are înscrisă mentiunea „taxare inversa”.

Sustinerea din contestatie precum ca pe facturile emise de furnizor nu era inscrisa mentiunea "taxare inversa" nu absolve de raspundere societatea contestatoare beneficiara pentru neinregistrarea TVA colectata in suma de 106.254 lei.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca pentru facturile de avans cereale intocmite de furnizor pentru societatea beneficiara contestatoare, aceasta avea obligatia de a colecta TVA la nivelul taxei deduse in suma de **xxxxxx lei**, conform prevederilor legale mai sus citate, intrucat operatiunea de livrare de cereale intra in categoria celor pentru care se aplica taxarea inversa, drept pentru care **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la TVA deductibila in suma de xxxx lei aferenta achizitionarii a doua autoturisme.

Prin raportul de inspectie fiscala, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **xxxxx lei** aferenta achizitionarii in luna septembrie 2xxx a doua autoturisme, in baza prevederilor art. 145¹ alin. (1) din Codul Fiscal.

Prin contestatia formulata, se sustine ca in mod eronat nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de xxxx lei aferenta valorii reziduale a unui autovehicul cumparat in leasing

(factura nr. xxxxxxxx/xx.xx.xxxx), intrucat acesta a fost utilizat de xxxxxx xxxxxx, agent comercial de vanzari, astfel ca autovehiculul se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 145¹ lit. a) din Codul Fiscal.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145¹ „Limitări speciale ale dreptului de deducere” valabile la data emiterii facturii (septembrie 2011):

"Limitări speciale ale dreptului de deducere

ART. 145¹

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

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

De asemenea, normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevad :

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoanei impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților."

Din aceste prevederi rezulta ca nu se deduce TVA aferenta achizitiei unor vehicule, cu exceptia vehiculelor utilizate exclusiv de catre agentii de vanzari, ca si pentru alte activitati

Din analiza actului aditional nr. x la contractul individual de munca incheiat si inregistrat sub nr. xxxxxxxxxxxx/xx.xx.xxxx, depus in copie la dosarul cauzei, rezulta faptul ca d-nul xxxxxxxx este angajatul societatii comerciale in calitate de director comercial si nu ca agent de vanzari, asa cum se sustine in contestatie.

In sustinere se depune doar o singura foaie de parcurs pentru autoturismul xxxxxx din data de xx.xx.xxxx si un proces verbal de repartizare a mijloacelor de transport pentru anul xxxx, de unde rezulta ca d-nul xxxxxx are repartizat acest autoturism.

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **xxxxx lei** aferenta achizitiei a doua autovehicule, intrucat nu a dovedit ca acestea fac parte din categoria exceptiilor prevazute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, respectiv nu a dovedit ca autovehiculele au fost utilizate exclusiv de catre agentii de vanzari, asa cum se sustine in contestatie, sau au fost utilizate in celelalte activitati.

De asemenea, faptul ca societatea a vandut autovehiculul in scris in factura nr. xxxxxxxx/xx.xx.xxxx, operatiune pentru care s-a colectat TVA, nu conduce la acordarea dreptului de deducere a TVA aferent cumpararii, ca urmare a prevederilor exprese inscrise la art. 145¹ din Codul Fiscal privind neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane și care nu fac parte din categoriile exceptate.

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

c) Referitor la TVA in suma de xxxx lei aferenta achizitiilor de piese auto (50%).

Prin raportul de inspectie fiscala, nu s-a acordat drept de deducere pentru 50% din TVA aferenta achizitiilor de piese auto din perioada iulie 2xxx – ianuarie 2xxxx, respectiv pentru suma de **xxxxx lei**, conform prevederilor art. 145¹ alin. (1) din Codul Fiscal, articol valabil incepand cu anul 2xxxx, deoarece societatea nu a facut dovada utilizarii autovehiculelor in mod exclusiv in scopul activitatii economice.

Societatea sustine ca aceste piese auto au fost utilizate la repararea autoturismului utilizat de directorul societatii, xxxxxxxxxxxx, care are atributiuni similare agentilor de vanzari,

lucru ce rezulta din procesul verbal de repartizare a mijloacelor de transport, astfel ca se incadreaza in exceptiile prevazute de lege.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹."

De asemenea, normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, prevad:

"45¹. (7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare."

In sustinerea contestatiei societatea depune o copie a procesului verbal din data de xx.xx.xxxx privind repartizarea spre folosinta pentru un numar de 8 autoturisme aflate in proprietatea societatii.

La pozitia nr. 5 este înscris d-nul xxxxxxxxxxxx, avand repartizat autoturismul marca xxxxxxxx cu numarul de circulatie xxxxxxxxxxxx.

In sustinerea contestatiei, societatea depune si un numar de doua foi de parcurs pentru autoturismul cu numarul de circulatie xxxxxxxxxxxx, respectiv din datele de xx.xx.xxxx si de xx.xx.xxxx, foi de parcurs care nu sunt cuprinse in perioada pentru care nu s-a acordat drept de deducere(iulie xxxx – ianuarie xxxx)

Fata de cele de mai sus, se constată că societatea comerciala nu prezintă documente doveditoare din care sa rezulte folosinta exclusiva in scopuri economice a autoturismului marca xxxxxxxxxxxx cu numarul de circulatie xxxxxxxxxxxx in perioada iulie xxxx – ianuarie xxxx, drept pentru care, aceasta are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor de piese auto doar in procent de 50%, iar pentru diferenta de 50% TVA in suma de **xxxx lei**, societatea nu are drept de deducere, conform prevederilor legale mai sus citate.

Drept urmare, **se va respinge contestatia ca neîntemeiata** pentru acest capat de cerere.

d) Referitor la TVA deductibila in suma de xxx lei aferenta unei facturi de asigurare Casco

In fapt, in baza facturii nr. xxxxxxxxxxxx/ xx.xx.xxxx emisa de BRD xxxxxxxxxxx SA pentru SC xxxxxxxxxxx SRL, reprezentand asigurare CASCO, aceasta deduce TVA in suma de **x lei**, iar la control s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa dedusa, intrucat operatiunea de asigurare este scutita de taxă, in baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal.

Societatea sustine ca furnizorul serviciului nu este asiguratorul care suporta riscurile, astfel ca societatea de leasing are obligatia de a emite factura cu T.V.A.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 141 alin. (2) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare din care citam:

„ART. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

b) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni „

Normele de aplicare ale Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, prevad la pct 35¹ (referitor la art. 141 din lege):

"35¹. (1) În sfera operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se cuprind operațiuni precum serviciile de marketing și serviciile administrative, cum ar fi acceptarea cererilor de asigurare, gestionarea modificării contractelor și a primelor de asigurare, încheierea, administrarea și rezilierea polițelor, organizarea și managementul sistemului informatic, furnizarea de informații și întocmirea rapoartelor pentru părțile asigurate, furnizate de alte persoane impozabile către persoanele impozabile care realizează operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-472/03 Arthur Andersen.

(2) O caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și beneficiarul serviciilor. Scutirea de taxă pentru serviciile de asigurare și/sau de reasigurare se aplică de către societatea care suportă riscul și care încheie contractul cu clienții, inclusiv în cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor/reasigurărilor. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia."

Din aceste prevederi legale, rezulta ca serviciile de asigurare sunt scutite de TVA, drept pentru care, in mod eronat societatea furnizoare a in scris in factura susmentionata valoarea TVA in suma de **xxxx lei**, taxa pentru care societatea beneficiara contestatoare nu are drept de deducere.

Sustinerea din contestatie privind faptul ca furnizorul serviciului „*nu suporta riscul*”, neavand calitatea de asigurator, nu poate fi avuta in vedere de organele de solutionare a contestatiei, intrucat societatea nu depune in sustinere in scrisuri cu care sa faca dovada acestui fapt.

Drept urmare, **se va respinge contestatia ca neîntemeiata** pentru acest capat de cerere.

Centralizând cele prezentate mai sus referitoare la taxa pe valoarea adaugata, **se va respinge contestatia ca neîntemeiata** pentru TVA de plata in suma **xxxxx lei** (xxxxx lei TVA + xxxx lei + xxx lei + xxxx lei).

De asemenea, **se va respinge contestatia ca neîntemeiată** si pentru accesoriile în sumă de xxx lei (dobânzi) aferente TVA de plată nevirată în termenul legal, calculate în baza prevederilor art. 119 alin.(1), art. 120 alin(1) și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , cu modificările și completările ulterioare si conform principiului de drept „*accesoriul urmează soarta principalului*”.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C xxxxxxx S.R.L. xxxxxxx** împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. xxxxx//xx.xx.xxxx*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestatiei ca neîntemeiata pentru suma totala de **x lei**, reprezentand:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei TVA de plata;
- 1x lei accesorii aferente TVA de plata.

2. Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma de **x lei**, reprezentand:

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

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6(șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,