

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 834 din 12 septembrie 2011

Cu adresa nr./.....2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./.....2011, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..... din2011*, acte administrative fiscale emise de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr...../.....2011 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../.....2011 au 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...../.....2011.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, din care:

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

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 contestatoare în data de2011, iar contestația a fost depusă la poștă în data de2011 și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2011.

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

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] Inspectorii fiscali au apreciat în mod eronat, faptul că suma de lei, reprezentând cheltuieli cu combustibili, aferente perioadei 01.01.2008 - 31.05.2009, este nedeductibilă, motivând faptul că nu au fost prezentate documente justificative în condițiile în care chiar aceștia arată că au fost prezentate bonuri fiscale emise de case de marcat. În mod nelegal și chiar abuziv, inspectorii fiscali au omis faptul că bonurile fiscale prezentate erau în original, având și posibilitatea legală de a îndruma contribuabilul la personalizarea bonurilor fiscale prin indicarea nr. de înmatriculare a autoturismelor proprietatea societății controlate. Este evident faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate de către agentul economic în vederea producerii de venituri impozabile, motiv pentru care vă rugăm să reanalizați caracterul deductibil al acestor cheltuieli.

Sub același aspect vă rugăm să reapreciați și asupra sumei de lei, reprezentând cheltuieli cu diverse bunuri și servicii necesare întreținerii autoturismelor societății, altele decât cele cu combustibil (piese auto, consumabile, spălat auto, etc.) cheltuieli efectuate în aceeași perioadă, respectiv 01.01.2008 - 31.05.2009. [...].

Cheltuielile cu asigurările autoturismelor proprietatea agentului economic, sunt efectuate în vederea realizării de venit impozabil, astfel încât apreciem faptul că aceste cheltuieli nu sunt excluse de prevederile art.21, din L.571/2003.

În ceea ce privește cheltuielile cu pierderile din creanțe nerecuperate, pentru cei patru clienți neîncasați, în cuantum de lei, au fost apreciate eronat ca nedeductibile, inspectorii fiscali neanalizând în concret posibilitatea legal procedurală de recuperare a acestor creanțe, raportat la situația juridică a celor patru persoane juridice.

De asemenea, cheltuielile efectuate în Trim.II 2009, în cuantum de lei, cheltuieli reprezentând diverse materiale (agregate, ciment etc) au fost considerate nelegal ca fiind nedeductibile. Inspectorii fiscali aveau posibilitatea de a solicita certificat fiscal, cu valoarea de impunere, pentru construcția edificată prin cheltuiala proprie a agentului economic înscris din care rezultă fără tăgadă și legalitatea cheltuielilor efectuate.

Nelegale și netemeinice apreciem ca fiind reținute și majorarea nejustificată a soldului contului 212 cu suma de lei, afectarea eronată a costurilor de exploatare (cont 6811) cu valoarea de lei precum și majorarea eronată a costurilor din același cont, cu valoarea lei, reprezentând amortizare imobilizări, aferente perioadei ianuarie - iulie 2010. Inspectorii fiscali au făcut aceste aprecieri fără a lua în calcul faptul că, construcția la care fac referire, a fost pusă în funcțiune, dovada fiind făcută prin plata taxelor și impozitelor aferente dreptului de proprietate cât și faptul că reevaluarea construcției s-a făcut cu respectarea legislației în vigoare. Pentru motivarea acestora rețineri nelegale apreciază inspectorii fiscali că în perioada la care am făcut referire mai sus construcțiile și utilajele supuse amortizării, nu au funcționat în condițiile în care este evident faptul că acestea au produs venituri supuse impozitării, respectiv venituri din chirii.

Abuziv este și argumentul, nefuncționării autoturismului marca Mercedes, în perioada octombrie 2009 - decembrie 2010 cât și referirea la discuția verbală purtată cu Dnul. M.C.. Acesta din urmă a relatat o cu totul altă situație de fapt, în sensul că acest autoturism a fost folosit de Dnul P.M., Director al agentului economic, fiind ridicat de către administrator cu proces verbal (anexat prezentei), încheiat în data de2011. Astfel și considerarea ca nedeductibilă a sumei de, reprezentând amortizarea mijlocului auto, proprietatea agentului economic controlat, este nelegală motiv pentru care vă rugăm să o înlăturați.

Cu privire la încheierea contractului de închiriere nr...../.....2010, urmează să aveți în vedere faptul că acesta a fost încheiat cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a fost generată de neînțelegerile dintre asociații agentului economic, neînțelegeri ce au condus la imposibilitatea adoptării de hotărâri A.G.A. dar și la imposibilitatea realizării obiectului de activitate, producția de pavele și borduri, situație în care unica opțiune a fost cea a realizării de venituri din chirii.

Referitor la calcularea sumei de lei, reprezentând TVA aferent achizițiilor intracomunitare pentru perioada august - octombrie 2008, apreciem că este nelegală, societatea nedatorând TVA pentru aceste bunuri achiziționate, fiind scutite de plata TVA, pentru livrările de bunuri intracomunitare, [...].

Având în vedere aceste argumente urmează să analizați, în vederea soluționării legale a prezentei contestații, și modalitatea în care constatările inspectorilor fiscali au influențat și calculul cotei de TVA datorată de către agentul economic către bugetul de stat.

De asemenea, înțelegem să contestăm și reținerea în materialul de control a presupusei lipse în gestiune, pentru ambalajele în valoare de lei, acestea fiind prezentate echipei de control care le-a și fotografiat. De altfel, întreg stocul de ambalaje a făcut și face obiectul sechestrului asiguratoriu instituit de către Administrația Finanțelor Publice [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din2011 încheiat de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. “.....” S.R.L., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

“[...] **IMPOZITUL PE PROFIT** [...].

ANUL 2008 [...]

- în perioada 01.01 - 31.12.2008, unitatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilii în baza bonurilor fiscale [...] în sumă de lei, pentru care nu a prezentat documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii (în speță foi de parcurs pentru autovehicule, fișe de activitate zilnică a autovehiculelor/utilajelor, ordine de deplasare, bonuri de consum, etc). Totodată precizăm faptul că, bonurile de combustibilii în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile nu au înscris denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

- totodată, au fost evidențiate pe costuri sume reprezentând diferite bunuri și servicii, altele decât combustibilii (piese auto, consumabile, spălat auto, etc), înregistrarea acestora făcându-se în baza bonurilor fiscale emise de aparatele electronice de marcat, documente care potrivit prevederilor legale nu îndeplinesc condițiile de document justificativ pentru a sta la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Menționăm că pentru aceste servicii achiziționate unitatea nu deține facturi fiscale. Valoarea acestora reprezintă lei [...].

La control aceste costuri au fost tratate ca nedeductibile fiscal în baza dispozițiilor art.21 (4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, cu valoarea acestora urmând a se majora masa profitului impozabil cu ocazia recalculării. [...].

Urmare controlului efectuat, s-a stabilit la finele anului 2008 un impozit pe profit în cuantum de lei, cu lei mai mare decât cel înregistrat de unitatea verificată.

ANUL 2009 [...]

- în perioada 01.01 - 31.05.2009, unitatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilii în baza bonurilor fiscale [...] în sumă de lei, pentru care nu a prezentat documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii (în speță foi de parcurs pentru autovehicule, fișe de activitate zilnică a autovehiculelor/utilajelor, ordine de deplasare, bonuri de consum, etc). Totodată precizăm faptul că, bonurile de combustibilii în baza cărora s-au înregistrat cheltuielile nu au înscris denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

- totodată, au fost evidențiate pe costuri sume reprezentând diferite bunuri și servicii, altele decât combustibilii (piese auto, consumabile, spălat auto, etc), înregistrarea acestora făcându-se în baza bonurilor fiscale emise de aparatele electronice de marcat, acte care potrivit prevederilor legale nu îndeplinesc condițiile de document justificativ pentru a sta la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Menționăm că pentru aceste servicii achiziționate unitatea nu deține facturi fiscale. Valoarea acestora reprezintă lei [...].

La control aceste costuri au fost tratate ca nedeductibile în baza dispozițiilor art.21 (4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

- de asemenea, unitatea nu a considerat nedeductibile cheltuielile cu asigurările auto înregistrate în cont 613N, fără a avea la bază documente justificative, contrar prevederilor 21 (4), lit.f) din Legea nr.571/2003 [...].

- nu au fost apreciate nedeductibile cheltuielile cu pierderile din creanțe reflectate în contul 654. În luna aprilie 2009, conform hotărârii AGA nr...../.....2009, anexată la prezentul, agentul economic a înregistrat pe costuri (cont 654 "Pierderi din creanțe") suma de lei reprezentând c/val a 4 clienți neîncasați cu o vechime mai mare de trei ani. [...].

Pentru cei 4 clienți incerți neîncasați în cuantum de lei, unitatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului documentele din care să rezulte justificarea deductibilității fiscale a acestor sume nerecuperate (hotărârile judecătorești date de diverse Tribunale din țară).

Astfel, la control suma de lei, a fost inclusă în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, potrivit dispozițiilor art.21, alin.(2), lit.n) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

- în trim.II 2009 s-a evidențiat pe cheltuieli (cont 604) valoarea de lei, reprezentând diverse materiale (agregate, ciment, etc) - anexa nr.4.

Întrucât agentul economic verificat nu a fost în măsură să prezinte în timpul controlului organelor de inspecție fiscală acte doveditoare din care să rezulte efectuarea operațiunilor sau intrarea în gestiune a bunurilor în cauză (note de intrare recepție, bonuri de consum, rapoarte de producție, situații de lucrări, etc.), se concluzionează că toate aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, încălcându-se prevederile art.21 (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...].

- în trim.IV 2009 mijlocul auto (Mercedes) nu a funcționat, acesta fiind garat în spațiul aflat la punctul de lucru din Comuna, satul (conform imaginii foto anexată), fapt rezultat și din discuția verbală purtată cu d-l M.C. în calitate de administrator. [...].

Astfel, conform art.21 (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au apreciat nedeductibilă suma de lei (..... lei amortizare lunară * 3 luni) reprezentând amortizarea mijlocului auto pentru trim.IV 2009, reflectată pe costuri (cont 6811). [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2009 o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât cea determinată de contribuabil. [...].

ANUL 2010 (ianuarie - septembrie 2010) [...].

Din analiza sumelor înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor" s-au reținut următoarele:

- în intervalul ianuarie - septembrie 2010 mijlocul auto (Mercedes) nu a funcționat, acesta fiind garat în spațiul aflat la punctul de lucru din Comuna, satul (conform imaginii foto anexată), fapt rezultat și din discuția verbală purtată cu d-l M.C. în calitate de administrator. Precizăm că aferent acestui mijloc auto au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea în cuantum de lei (..... lei * 9 luni).

- în perioada ianuarie - iulie 2010, au fost majorate costurile (cont 6811) cu valoarea de lei - anexa nr.5, reprezentând amortizare imobilizări (construcții și utilaje) ce nu au funcționat. [...].

Astfel, conform art.21 (1) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au apreciat nedeductibilă suma de lei (..... lei amortizare mijloc auto + lei - amortizare imobilizări) reprezentând amortizarea mijlocului auto pentru primele 9 luni ale anului 2010, reflectată pe costuri (cont 6811).

- în anul 2010, între SC COM SRL în calitate de proprietar și SC H SRL în calitate de chiriaș s-a încheiat contractul nr...../.....2010. [...].

La cap.IV din contract se precizează "Chiriașul va plăti Proprietarului începând cu data intrării în vigoare a prezentului contract o chirie lunară de lei ...".

Potrivit art.1 din actul adițional datat2010, la contractul de închiriere nr...../.....2010, proprietarul cedează către chiriaș și folosința bunurilor aflate în incinta imobilului ce face obiectul închirierii.

În urma verificării aplicației ANAF - INFOPC a rezultat că domnul M.C. este asociat și la SC H SRL (CUI).

În luna septembrie 2010, agentul economic a reflectat venituri din chirii (cont 706) în sumă totală de lei pentru intervalul august și septembrie 2010 (anexa nr.10), facturate SC H SRL, pe facturi fiind înscrisă mențiunea "chirie conform contract nr...../.....2010".

În aceeași perioadă (august - septembrie 2010), agentul economic a înregistrat cheltuieli cu amortizarea bunurilor închiriate (imobil și utilaje aflate în incinta imobilului) în sumă de lei (..... lei * 2 luni).

Controlul a reținut faptul că prin chiria stabilită (..... lei/lună) agentul economic nu a recuperat integral costurile cu amortizarea bunurilor închiriate.

Și în acest caz nerespectarea prevederilor art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea pierderii fiscale cu suma de lei.

- în luna decembrie 2009, cu nota contabilă nr...../31.12.2009, agentul economic a înregistrat prin articolul contabil 212 "Construcții" = 105 "Rezerve din reevaluare" suma de lei, având explicația "reevaluare sediu administrativ".

Începând cu luna ianuarie 2010 aferent acestei construcții s-a stabilit o amortizare lunară de lei.

La data de 01.01.2010, conform bilanței de verificare, agentul economic înregistrează în soldul contului 231 "Imobilizări corporale în curs" suma de lei, ce reprezintă potrivit explicațiilor verbale date de administrator "sediul administrativ și spațiu de producție" situat în comuna, satul, investiție în curs demarată în baza autorizației de construcție nr...../.....2008 emisă de Primăria

Precizăm că, unitatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală proces verbal de recepție finală. [...].

În mod eronat unitatea a înregistrat reevaluarea sediului administrativ prin articolul contabil 212 "Construcții" = 105 "Rezerve din reevaluare", majorând nejustificat soldul contului 212 cu suma de lei.

De asemenea, eronat au fost afectate costurile de exploatare (cont 6811) cu valoarea de lei (..... lei * 9 luni), reprezentând amortizare sediu administrativ pentru primele 9 luni ale anului 2010 [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 30.09.2010 o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât cea determinată de contribuabil. [...].

TRIM IV 2010 [...].

- în trim IV 2010 mijlocul auto (Mercedes) nu a funcționat [...].

Astfel, conform art.21(1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au apreciat nedeductibilă suma de lei (..... lei amortizare lunară * 3 luni) reprezentând amortizarea mijlocului auto [...].

- similar primelor 9 luni ale anului 2010 și în trim.IV 2010 agentul economic nu a recuperat integral costurile cu amortizarea bunurilor închiriate SC H SRL [...].

Nerespectarea prevederilor art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea pierderii fiscale cu suma de lei.

- în luna decembrie 2009, cu nota contabilă nr...../31.12.2009, agentul economic a înregistrat prin articolul contabil 212 "Construcții" = 105 "Rezerve din reevaluare" suma de lei, având explicația "reevaluare sediu administrativ".

Începând cu luna ianuarie 2010 aferent acestei construcții s-a stabilit o amortizare lunară de lei.

[...], eronat au fost afectate costurile de exploatare (cont 6811) cu valoarea de lei (..... lei * 3 luni), reprezentând amortizare sediu administrativ pentru trim.IV 2010 [...].

Față de cele prezentate, aferent trim.IV 2010 s-a stabilit o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât cea determinată de contribuabil.

Astfel, pentru anii 2009 - 2010 s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de contribuabil cu suma totală de lei [...].

Pentru debitul stabilit suplimentar în valoare totală de lei au fost calculate accesorii (majorări și dobânzi de întârziere) în baza art.120(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală modificată și completată, în valoare totală de lei (..... lei - majorări și lei - dobânzi), precum și penalități potrivit prevederilor art.120¹ lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală modificată și completată în sumă totală de lei [...].

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [...]

a) Cu privire la TVA deductibilă [...]

- în lunile august și octombrie 2008, societatea a efectuat un număr de 3 achiziții intracomunitare de bunuri (mijloace de transport) potrivit art.130¹ din Legea nr.571/2003 modificată și completată, în valoare totală de lei, echivalentul a eur, situația detaliată fiind redată în anexa nr.8.

Aferent acestora, unitatea nu a evidențiat la data efectuării achizițiilor TVA în cuantum de lei, prin întocmirea articolului contabil: 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată".

De asemenea, controlul a reținut faptul că TVA corespunzătoare achizițiilor intracomunitare de bunuri, nu a fost înscrisă în decontul de taxă, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Prin aceasta au fost încălcate prevederile art.157, alin.2 din Legea nr.571/2003, [...].

Consecința acestui fapt a reprezentat-o diminuarea nejustificată a TVA deductibilă cu suma de lei.

Controlul efectuat a reținut ca deficiență și faptul că în perioada verificată societatea a dedus nejustificat TVA corespunzătoare unor aprovizionări de bunuri și servicii pentru care nu a putut face dovada că sunt destinate în folosul operațiunilor sale impozabile (a se vedea în acest sens și punctul "Impozitul pe profit"). Exemplificăm în acest sens:

[...] - în luna iunie 2009 s-a dedus TVA de lei aferentă achizițiilor de materiale (agregate, ciment, etc) - anexa nr.4, pentru care S.C. S.R.L. nu deține documente justificative prin care să se facă dovada intrării în gestiune și ulterior consumului [...].

În toate aceste cazuri unitatea neputând face dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor sale impozabile.

Au fost încălcate prevederile art.145(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

- în perioada ianuarie 2008 - mai 2009, agentul economic a dedus eronat TVA de lei (anexa nr.3) corespunzătoare aprovizionărilor de combustibili pe bază de bonuri fiscale ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.146, alin.(2) din Legea nr.571/2003 [...].

- în aceeași perioadă, în mod nejustificat contribuabilul a dedus TVA de lei (anexa nr.3) aferentă aprovizionărilor de bunuri și servicii, altele decât combustibili (piese auto, consumabile, spălat auto, etc), în baza bonurilor fiscale emise de aparatele electronice de marcat, documente care potrivit prevederilor legale nu îndeplinesc condițiile de document justificativ pentru a sta la baza înregistrării în contabilitate a TVA deductibilă.

Au fost încălcate prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Controlul a reținut faptul că în perioada 01.01.2008 - 28.02.2011, societatea a realizat și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, reprezentând închiriere imobil, potrivit art.141, alin 2, lit.e) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, intrând astfel sub incidența regimului mixt de taxare.

Potrivit prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.52 aferent Titlului VI din Norme H.G. nr.44/2004, unitatea avea obligația de a determina gradul de utilizare a bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere prin calcularea pro-ratei. [...].

În perioada iunie 2009 - februarie 2011, unitatea nu a calculat și aplicat pro-rata, în condițiile în care a realizat venituri din închirierea imobilelor, operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere conform art.141, alin 2, lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificată și completată. [...].

Prin aplicarea pro-ratei pentru perioada menționată mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei (anexa nr.11).

Față de cele prezentate, s-a stabilit la control o TVA deductibilă în valoare totală de lei, cu lei mai mare decât cea determinată de societatea verificată.

b) Referitor la TVA colectată [...]

- în lunile august și octombrie 2008, societatea a efectuat un număr de 3 achiziții intracomunitare de bunuri (mijloace de transport) potrivit art.130¹ din Legea nr.571/2003 modificată și completată, în valoare totală de lei, echivalentul a eur, situația detaliată fiind redată în anexa nr.8.

Aferent acestora, unitatea nu a evidențiat la data efectuării achizițiilor TVA în cuantum de lei, prin întocmirea articolului contabil: 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată". [...].

Consecința acestui fapt a reprezentat-o diminuarea nejustificată a TVA colectată cu suma de lei.

- conform balanței de verificare întocmită la data de 28.02.2011, unitatea înregistrează în soldul contului 381 "Ambalaje" suma totală de lei.

Ca urmare a deplasării echipei de inspecție fiscală în data de2011 la sediul societății din și punctul de lucru al unității [...] nu a fost identificat stocul de ambalaje în cuantum de lei.

Pentru a stabili dacă stocul de ambalaje în valoare totală de lei, exista la data de 28.02.2011 și în prezent, prin adresa înregistrată la societate sub nr...../.....2011, organele de inspecție fiscală au solicitat unității efectuarea inventarierii la gestiunea "Ambalaje" la data de2011.

Întrucât, până în prezent reprezentanții societății nu au dat curs celor dispuse, nepunând la dispoziție situațiile solicitate, organele de inspecție fiscală au considerat ambalajele în sumă totală de lei ca lipsă în gestiune. [...].

Conform art.128(3), lit.e) din Legea nr.571/2003 pentru bunurile constatate lipsă din gestiune unitatea avea obligația colectării TVA [...].

Față de cele constatate, se stabilește la control o TVA aferentă lipsei în gestiune, în valoare de lei (..... lei * 24%). [...].

Având în vedere cele de mai sus, TVA colectată stabilită la control este de lei, cu lei mai mare decât cea stabilită de unitatea verificată.

c) Referitor la TVA de plată [...]

Față de cele menționate anterior, la control s-a stabilit TVA de plată în valoare totală de lei, cu lei mai mare decât cea evidențiată de unitate, [...].

Pentru debitul stabilit suplimentar în valoare totală de lei au fost calculate accesorii (majorări și dobânzi de întârziere) în baza art.120(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală modificată și completată, în valoare totală de lei (..... lei - majorări și lei - dobânzi), precum și penalități potrivit prevederilor art.120¹, lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală modificată și completată în sumă totală 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 "*Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos*" - cod CAEN 2369.

* **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, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.R.L. din, jud. Prahova.

- Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **01 ianuarie 2008 - 31 decembrie 2010**.

În urma controlului, pentru **anul 2008** s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, un impozit pe profit datorat în sumă de lei și un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), sume înscrise în Decizia de impunere nr./.....2011.

Pentru **anul 2009**, la inspecția fiscală s-a stabilit o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât pierderea fiscală determinată de societate, pentru perioada **ianuarie - septembrie 2010** s-a stabilit o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât pierderea fiscală determinată de societate, iar pentru perioada **octombrie - decembrie 2010** s-a stabilit o pierdere fiscală în cuantum de lei, cu lei mai mică decât pierderea fiscală determinată de societate, sume înscrise în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./.....2011.

Aceste obligații fiscale suplimentare sunt rezultatul următoarelor deficiențe constatate la inspecția fiscală:

- lei - cheltuieli cu serviciile de cazare și masă înregistrate în anul 2008, pentru care societatea nu a justificat efectuarea în vederea realizării veniturilor impozabile, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei - cheltuieli cu combustibilul achiziționat în perioada 01 ianuarie 2008 - 31 mai 2009, înregistrate în evidența contabilă în baza bonurilor fiscale care nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care să facă dovada consumului, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu piese auto, consumabile, spălat auto etc. efectuate în perioada 01 ianuarie 2008 - 31 mai 2009, înregistrate în evidența contabilă în baza bonurilor fiscale și nu a facturilor, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu transportul înregistrate în anii 2008 și 2009, care nu se regăsesc în veniturile realizate, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei - cheltuieli cu asigurări auto înregistrate în anul 2009, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu pierderile din creanțe înregistrate în luna aprilie 2009, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu achiziția în trim.II 2009 de diverse materiale (agregate, ciment etc.), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte intrarea în gestiune și consumul bunurilor în cauză, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu combustibilul achiziționat în perioada iunie - decembrie 2009, utilizat pentru autoturismele sub 3,5 tone destinate transportului de persoane, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei - cheltuieli cu amortizarea autoturismului Mercedes care nu a funcționat în perioada trim.IV 2009 - trim.IV 2010, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.24 alin.(11) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor (construcții și utilaje) care nu a funcționat în perioada trim.I 2010 - trim.III 2010, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.24 alin.(11) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu amortizarea bunurilor închiriate în anul 2010, amortizare nerecuperată integral prin chiria stabilită, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei - cheltuieli cu amortizarea sediului administrativ înregistrate în anul 2010, investiție pentru care societatea nu a prezentat proces verbal de recepție finală, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și art.9 și art.11 din Legea nr.15/1994, republicată - sumă contestată.

- Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada **01 ianuarie 2008 - 28 februarie 2011**, iar în urma controlului s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară datorată în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt rezultatul următoarelor deficiențe constatate la inspecția fiscală:

- lei - TVA deductibilă cu drept de deducere aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri pentru care societatea nu a respectat prevederile art.157 alin.(2) din Codul fiscal, valoare care a majorat TVA deductibilă stabilită de societate - sumă necontestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de servicii (cazare și masă) pentru care societatea comercială nu a justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - sumă necontestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de materiale (agregate, ciment etc.), pentru care societatea comercială nu a justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - sumă contestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de combustibil în baza bonurilor fiscale ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.146 alin.(2) din Codul fiscal - sumă contestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (piese auto, consumabile, spălat auto etc.) în baza bonurilor fiscale, care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal - sumă contestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de servicii în baza facturilor deținute în copie xerox, care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal - sumă necontestată;
- lei - TVA deductibilă fără drept de deducere rezultată din determinarea pro-rata, societatea realizând și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere (închiriere imobil), conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.e) și art.147 din Codul fiscal - sumă necontestată;
- lei - TVA colectată suplimentar la control aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri pentru care societatea nu a respectat prevederile art.157 alin.(2) din Codul fiscal - sumă contestată;
- lei - TVA colectată suplimentar la control aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, conform art.128 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal - sumă necontestată;
- lei - TVA colectată suplimentar la control aferentă ambalajelor constatate lipsă în gestiune, conform art.128 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal - sumă contestată;
- lei - TVA colectată suplimentar la control aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal, conform art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal - sumă necontestată;
- lei - TVA colectată suplimentar la control aferentă serviciilor de transport nerecuperate prin prețurile de vânzare a produselor, conform art.128 alin.(1) și art.137 din Codul fiscal - sumă necontestată.

1) Referitor la diferența de impozit pe profit pentru anul 2008 în sumă lei, la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2009 cu suma de lei și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei aferente achizițiilor de combustibil, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2008 - mai 2009 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de lei, din care lei în anul 2008 și lei în anul 2009, și a dedus TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de lei, în baza bonurilor fiscale emise de aparatele electronice de marcat, fără a avea la bază și documente justificative pentru consumul combustibilului, respectiv: foi de parcurs pentru autovehicule, fișe de activitate zilnică a autovehiculelor/utilajelor, ordine de deplasare, bonuri de consum etc. Se precizează și faptul că bonurile de combustibil nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, stabilind aferent anului 2008 o diferență de impozit pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%), iar aferent anului 2009 diminuând pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de lei.

De asemenea, în baza prevederilor art.146 alin.(2) din Codul fiscal, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei corespunzătoare aprovizionărilor cu combustibil în baza bonurilor fiscale ce nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

* Societatea comercială susține că bonurile fiscale prezentate erau în original, inspectorii fiscali având posibilitatea legală de a îndruma contribuabilul la personalizarea bonurilor fiscale prin indicarea numărului de înmatriculare a autoturismelor proprietatea societății. Se mai susține faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea producerii de venituri impozabile.

*** 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. [...].

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

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

"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. [...].

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului."

* **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 (..... lei în anul 2008 + lei în anul 2009) și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei pentru achizițiile de combustibil înregistrate în contabilitate în baza bonurilor fiscale, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Bonul fiscal emis de furnizorul de combustibil este un document ce justifică achiziția, deci intrarea în gestiune a combustibilului, nu și consumul combustibilului. Înregistrarea pe costuri a combustibilului folosit pentru mijloacele de transport aparținând societății comerciale se realizează numai pe baza foilor de parcurs, a fișelor de activitate zilnică a autovehiculelor - documente care dovedesc efectuarea operațiunii.

Astfel, prin neprezentarea documentelor justificative pentru consumul de carburanți, societatea comercială nu dovedește că achizițiile de carburanți au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, drept pentru care, cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând achiziții de combustibili pentru care consumul nu a fost justificat cu documente, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA persoana impozabilă trebuie să dețină o factură. În baza prevederilor pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se acceptă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de carburanți auto și pe baza bonurilor fiscale emise de

aparate de marcat electronice fiscale însă cu condiția ca acestea să fie ștampilate și să fie înscrise cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Rezultă astfel că pentru achizițiile de carburanți în sumă de lei societatea comercială verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei (..... lei x 19%) contrar prevederilor legale mai sus citate, respectiv în baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale care nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.(2) din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru impozitul pe profit datorat în anul 2008 în sumă de lei, pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2009 cu suma de lei și pentru TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei.

2) Referitor la diferența de impozit pe profit pentru anul 2008 în sumă lei, la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2009 cu suma de lei și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei aferente achizițiilor de piese auto, consumabile, spălat auto etc., precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2008 - mai 2009 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu achiziții de piese auto, consumabile, spălat auto etc., în sumă totală de lei, din care lei în anul 2008 și lei în anul 2009, și a dedus TVA deductibilă aferentă acestor achiziții în sumă de lei, în baza bonurilor fiscale emise de aparatele electronice de marcat și nu în baza facturilor fiscale.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, stabilind aferent anului 2008 o diferență de impozit pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%), iar aferent anului 2009 diminuând pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de lei.

De asemenea, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei corespunzătoare achizițiilor de piese auto, consumabile, spălat auto etc. în baza bonurilor fiscale și nu a facturilor fiscale.

* Societatea comercială susține că bonurile fiscale au fost prezentate în original, inspectorii fiscali având posibilitatea legală de a îndruma contribuabilul la personalizarea bonurilor fiscale prin indicarea numărului de înmatriculare a autoturismelor proprietatea societății, iar aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea producerii de venituri impozabile.

* **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 (..... lei în anul 2008 + lei în anul 2009) și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferent achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în contabilitate în baza bonurilor fiscale, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Pentru orice achiziție, cu excepția achizițiilor de carburanți, documentul justificativ pentru înregistrarea în contabilitate este factura fiscală, bonurile fiscale emise de aparatele electronice de marcat fiind documente ce justifică doar plata contravalorii bunurilor sau serviciilor achiziționate.

Astfel, prin neprezentarea facturilor fiscale de achiziții de piese auto, consumabile, spălat auto etc., societatea comercială nu justifică intrarea în gestiune a bunurilor și serviciilor

achiziționate, drept pentru care, cheltuielile în sumă totală de lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Referitor la TVA, regula generală pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei este cea prevăzută la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborată cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal, respectiv exercitarea dreptului de deducere se face numai pe baza exemplarului original al facturii de achiziție.

Singura derogare de la regula generală este cea prevăzută la pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv se acceptă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de carburanți auto pe baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale.

Rezultă astfel că pentru achizițiile de piese auto, consumabile, spălat auto etc. societatea comercială verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei contrar prevederilor legale mai sus citate, respectiv în baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale și nu în baza facturilor fiscale.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru impozitul pe profit datorat în anul 2008 în sumă de lei, pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2009 cu suma de lei și pentru TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei.

3) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2009 cu suma de lei aferentă asigurărilor auto, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în anul 2009 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în contul contabil 613 "*Cheltuieli cu primele de asigurare*" suma de lei reprezentând asigurări auto fără a avea la bază documente justificative, fapt pentru care, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de lei, pierderea fiscală stabilită de societate la sfârșitul anului 2009 fiind diminuată cu această sumă.

* Societatea comercială sustine că pentru autoturismele proprietatea agentului economic au fost realizate cheltuieli cu asigurările, cheltuielile fiind efectuate în vederea realizării de venituri impozabile.

* **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 înregistrate în anul 2009 pentru asigurările auto, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Însă societatea comercială nu a prezentat nici organelor de inspecție și nici organului de soluționare a contestației documente justificative pentru cheltuielile cu asigurările auto, respectiv: poliță de asigurare, factură fiscală, chitanță de plată.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2009 cu suma de lei.

4) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2009 cu suma de lei reprezentând pierderi din creanțe, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în luna aprilie 2009, în baza Hotărârii AGA nr...../30.04.2009, S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în contul contabil 654 "*Pierderi din creanțe și debitori diverși*" suma de lei reprezentând patru clienți neîncasați cu o vechime mai mare de trei ani.

Întrucât societatea comercială nu a prezentat documente care să justifice încadrarea în prevederile art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal, respectiv hotărâri judecătorești date de diverse tribunale din țară cu privire la închiderea procedurii de faliment a debitorilor, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, cu această sumă fiind diminuată pierderea fiscală stabilită de societate pentru anul 2009.

* Societatea comercială susține că au fost apreciate eronat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei, "*inspectorii fiscali neanalizând în concret posibilitatea legal procedurală de recuperare a acestor creanțe, raportat la situația juridică a celor patru persoane juridice.*"

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

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

"Art. 21. - (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul."*

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

"32¹. Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război."

* **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 pierderi din creanțe, **întrucât:**

La art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal se precizează că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, însă cu condiția încadrării în cazurile expres prevăzute de legiuitor, respectiv: procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești sau debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori sau debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori sau debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă faptul că societatea comercială verificată nu se încadrează în niciunul din cele patru cazuri mai sus enumerate, prevăzute expres în Codul fiscal, care dau dreptul la considerarea pierderilor înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2009 cu suma de lei.

5) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2009 cu suma de lei și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei aferente achizițiilor de materiale (agregate, ciment etc.), precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în trimestrul II 2009 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în contul contabil 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" suma de lei reprezentând diverse materiale (agregate, ciment etc.).

Întrucât societatea comercială nu a prezentat documente care să justifice intrarea în gestiune și consumul acestor materiale, respectiv: note de intrare recepție, bonuri de consum, rapoarte de producție, situații de lucrări etc., în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, cu această sumă fiind diminuată pierderea fiscală stabilită de societate pentru anul 2009.

De asemenea, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de materiale pentru care societatea comercială nu a justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile.

* Societatea comercială susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu diverse materiale, acestea având posibilitatea de a solicita certificat fiscal cu valoarea de impunere pentru construcția edificată prin cheltuiala proprie a agentului economic, înscris din care ar rezulta fără tăgadă și legalitatea cheltuielilor efectuate.

* **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 și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei pentru achizițiile de materiale înregistrate în anul 2009, **întrucât**:

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Însă societatea comercială nu a prezentat nici organelor de inspecție și nici organului de soluționare a contestației documente justificative privind intrarea în gestiune și consumul diverselor materiale achiziționate (ciment, agregate etc.), respectiv: note de intrare recepție, bonuri de consum, rapoarte de producție, situații de lucrări etc.

Astfel, prin neprezentarea documentelor justificative, societatea comercială nu dovedește că achizițiile de materiale au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, drept pentru care, cheltuielile în sumă totală de lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, "*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile; [...]."

Societatea comercială verificată nu a justificat cu documente că achizițiile de materiale în valoare de lei au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că, în baza prevederilor legale mai sus citate, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei x 19%).

Precizăm că inexistența documentelor justificative privind intrarea în gestiune și consumul materialelor de construcție (ciment, agregate etc.) este confirmată și de dl. S.D., reprezentat al societății comerciale care asigură conducerea evidenței financiar contabile a agentului economic verificat, așa cum rezultă din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2009 cu suma de lei și pentru TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei.

6) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anii 2009 și 2010 cu suma totală de lei (..... lei în anul 2009 + lei în anul 2010) reprezentând amortizare mijloc de transport Mercedes, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în trimestrul IV 2009 și în anul 2010 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijlocului auto Mercedes care nu a funcționat, acesta fiind garat în spațiul aflat la punctul de lucru din comuna, sat, fapt rezultat și din discuția verbală purtată de organele de inspecție fiscală cu administratorul societății. Amortizarea mijlocului auto neutilizat înregistrată pe costuri este în sumă totală de lei, din care lei în anul 2009 și lei în anul 2010.

În baza prevederilor art.21 alin.(1), coroborat cu prevederile art.24 alin.(11) din Codul fiscal și pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, pierderea stabilită de societate pentru anul 2009 fiind diminuată cu suma de lei și pierderea stabilită de societate pentru anul 2010 fiind diminuată cu suma de lei.

* Societatea comercială susține că administratorul a relatat organelor de inspecție fiscală o altă situație de fapt, în sensul că autoturismul a fost folosit de dl. P.M., director al agentului economic, fiind ridicat de către administrator cu proces verbal încheiat în data de2011, astfel că este nelegală considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de lei reprezentând amortizarea mijlocului auto proprietatea agentului economic controlat.

*** 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:

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

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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; [...].

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; [...]."

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

"70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."

* **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 amortizarea mijlocului de transport Mercedes pe perioada neutilizării, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor pct.70² din Normele metodologice date în aplicarea art.24 alin.(11) din Codul fiscal, pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, nu se calculează amortizare, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate efectuându-se pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Societatea comercială susține că autoturismul Mercedes a fost folosit de dl. P.M. - director al agentului economic, până la data de2011, dată la care a fost ridicat de către administrator cu proces verbal.

Însă, conform Deciziei nr...../.....2009, înregistrată la Inspekția Muncii - Inspectoratul Teritorial de Muncă Prahova sub nr...../.....2009, S.C. "....." S.R.L. a dispus concedierea salariatului P.M. începând cu data de2009.

Rezultă că din data de2009 dl. P.M. nu a mai avut calitatea de angajat al societății, deci începând cu această dată autoturismul Mercedes nu a fost utilizat pentru desfășurarea activității societății verificate, astfel că includerea pe costuri a amortizării autoturismului calculată pe perioada trimestrul IV 2009 - trimestrul IV 2010 este contrară prevederilor legale mai sus citate.

Precizăm că procesul verbal de ridicare a autoturismului Mercedes, datat2011, la care se face referire în contestație, nu a fost prezentat nici organelor de inspekție fiscală și nici organului de soluționare a contestației.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.24 alin.(11) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anilor 2009 și 2010 cu suma totală de lei.

7) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2010 cu suma totală de lei reprezentând amortizare imobilizări pe perioada în care nu au funcționat, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspekție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie - iulie 2010 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de lei reprezentând amortizarea imobilizărilor (construcții și utilaje menționate în anexa nr.5 la raport) care nu au funcționat.

În baza prevederilor art.21 alin.(1), coroborat cu prevederile art.24 alin.(11) din Codul fiscal și pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspekție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, pierderea stabilită de societate pentru anul 2010 fiind diminuată cu această sumă.

* Societatea comercială susține că în perioada ianuarie - iulie 2010, imobilizările la care se face referire în raportul de inspekție fiscală au funcționat, producând venituri din chirii.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspekție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând amortizarea imobilizărilor pe perioada neutilizării, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar conform prevederilor pct.70² din Normele metodologice date în aplicarea art.24 alin.(11) din Codul fiscal, pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, nu se calculează amortizare, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate efectuându-se pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Din verificările efectuate de organele de inspekție fiscală, cât și din documentele anexate dosarului contestației, rezultă faptul că S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în perioada ianuarie - iulie 2010 venituri din chirii rezultate din derularea Contractului de închiriere încheiat în data de2007 cu S.C. "B" S.R.L., contract care nu are ca obiect închirierea construcțiilor și utilajelor înscrise în anexa nr.5 la Raportul de inspekție fiscală.

Imobilizările menționate în anexa nr.5 la Raportul de inspekție fiscală au fost închiriate doar începând cu luna august 2010, așa cum rezultă din Contractul de închiriere nr...../.....2010 și Actul adițional la contractul de închiriere nr...../.....2010, încheiat în data de2010 cu S.C. "H" S.R.L.

Astfel, susținerea din contestație referitoare la utilizarea imobilizărilor corporale înscrise în anexa nr.5 la Raport nu este dovedită.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(11) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2010 cu suma de lei.

8) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2010 cu suma de lei reprezentând amortizarea sediului administrativ, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în luna decembrie 2009, cu nota contabilă nr...../31.12.2009, S.C. "....." S.R.L. a înregistrat prin articolul contabil 212 "*Construcții*" = 105 "*Rezerve din reevaluare*" suma de lei, având ca explicație "*reevaluare sediu administrativ*". Începând cu luna ianuarie 2010 aferent acestei construcții s-a stabilit o amortizare lunară de lei.

La data de 01.01.2010, conform balanței de verificare, societatea comercială înregistrează în soldul contului 231 "*Imobilizări corporale în curs*" suma de lei, sumă ce reprezintă, potrivit explicațiilor verbale date organelor de inspecție fiscală de către administratorul societății, "*sediu administrativ și spațiu de producție*" situate în comuna, satul, investiție în curs demarată în baza autorizației de construcție nr...../.....2008 emisă de Primăria

În Raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea comercială nu a prezentat proces verbal de recepție finală a investiției, concluzionând că în mod eronat au fost afectate costurile de exploatare ale anului 2010 (cont contabil 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*") cu suma totală de lei reprezentând amortizare sediu administrativ.

În baza prevederilor art.19 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.9 și art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cheltuielile în sumă totală de lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu această sumă la inspecția fiscală fiind diminuată pierderea fiscală stabilită de societate pentru anul 2010.

* Societatea comercială susține că în mod legal s-a calculat amortizare pentru "*construcția la care fac referire*" organele de inspecție fiscală, aceasta fiind pusă în funcțiune, dovada fiind făcută prin plata taxelor și impozitelor aferente dreptului de proprietate, iar reevaluarea construcției s-a făcut cu respectarea legislației în vigoare.

*** 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:

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

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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; [...]."

- **Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.

Art. 10. - Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale; [...]

c) costul de producție pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială; [...].

Art. 11. - Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare."

* **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 amortizarea sediului administrativ, **întrucât**:

Conform prevederilor art.9 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe, la art.11 din același act normativ precizându-se că amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.

Conform O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz. Conform O.M.F.P. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, pentru înregistrarea în evidența operativă și contabilă a investițiilor este necesară întocmirea documentelor: "*Proces verbal de recepție*", "*Proces verbal de recepție provizorie*", "*Proces verbal de punere în funcțiune*".

Conform O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului, iar valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Societatea comercială nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației unul din documentele menționate mai sus din care să rezulte punerea în funcțiune a investiției. Faptul că investiția nu a fost pusă în funcțiune este dovedit și de înregistrările contabile, respectiv societatea comercială nu a înregistrat valoarea imobilului în contul contabil 212, prin articolul contabil 212 "*Mijloace fixe*" = 231 "*Imobilizări corporale în curs*".

În ceea ce privește afirmația din contestație conform căreia "*reevaluarea construcției s-a făcut cu respectarea legislației în vigoare*", precizăm că societatea comercială nu a prezentat un Raport de evaluare întocmit de un profesionist calificat în domeniu, așa cum se prevede în O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2010 cu suma de lei.

9) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2010 cu suma de lei reprezentând amortizarea bunurilor închiriate, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că S.C. "....." S.R.L. - în calitate de proprietar, a încheiat cu S.C. "H" S.R.L. - în calitate de chiriaș, Contractul de închiriere nr...../.....2010 având ca obiect "*imobilul denumit situat în comuna, județul Prahova, imobil compus din construcțiile C2, C3, C4, C5, C6, C7, C8 și C9, precum și terenul aferent acestor construcții în suprafață totală de mp.*", prețul contractului fiind de lei chirie lunară.

În data de2010 a fost încheiat Actul adițional la contractul de închiriere nr...../.....2010, prin care proprietarul S.C. "....." S.R.L. cedează către chiriașul S.C. "H" S.R.L. și folosința bunurilor aflate în incinta imobilului ce face obiectul contractului de închiriere nr...../.....2010.

În perioada septembrie - decembrie 2010, societatea comercială verificată a înregistrat venituri din chirii în sumă de lei (..... lei chirie lunară) facturate chiriașului S.C. "H" S.R.L., facturile având mențiunea "*chirie conform contract nr...../.....2010*". În aceeași perioadă, societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu amortizarea bunurilor închiriate (imobil și utilaje aflate în incinta imobilului) în sumă totală de lei (..... lei amortizare lunară), rezultând astfel

că prin chiria stabilită (..... lei/lună) societatea comercială nu a recuperat integral costurile cu amortizarea bunurilor închiriate.

În baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei, cu această sumă fiind diminuată pierderea fiscală stabilită de societatea comercială pentru anul 2010.

* Societatea comercială susține că încheierea contractului de închiriere nr...../.....2010 a fost realizată cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a fost generată de neînțelegerile dintre asociații agentului economic, neînțelegeri ce au condus la imposibilitatea adoptării de hotărâri A.G.A. dar și la imposibilitatea realizării obiectului de activitate, respectiv producția de pavele și borduri, situație în care unica opțiune a fost cea a realizării de venituri din chirii.

* **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 amortizarea bunurilor închiriate, **întrucât:**

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform Contractului de închiriere nr...../.....2010 încheiat între S.C. "....." S.R.L. - în calitate de proprietar și S.C. "H" S.R.L. - în calitate de chiriaș (societăți comerciale având ca asociat pe dl. M.C.), proprietarul închiriază obiectivul "*imobilul denumit situat în comuna, județul Prahova, imobil compus din construcțiile C2, C3, C4, C5, C6, C7, C8 și C9, precum și terenul aferent acestor construcții în suprafață totală de mp.*" pentru o chirie lunară de lei.

În data de2010 a fost încheiat Actul adițional la contractul de închiriere nr...../.....2010 având ca obiect cederea de către proprietar către chiriașul S.C. "H" S.R.L. și a folosinței bunurilor aflate în incinta imobilului ce face obiectul contractului de închiriere nr...../.....2010.

La art.2 din Actul adițional încheiat în data de2010 se precizează:

"Art.2. Pentru folosința bunurilor aflate în incinta imobilului și care fac obiectul prezentului act adițional, chiriașul se obligă ca în contul cedării folosinței bunurilor menționate la Art.1 să le întrețină în perfectă stare de funcționare urmând ca la finele contractului să le predea în stare în care au fost preluate inițial."

Rezultă deci că pentru folosința imobilului precizat mai sus s-a stabilit o chirie mică de lei/lună, iar pentru folosința bunurilor aflate în incinta imobilului nu s-a stabilit niciun preț, astfel că proprietarul S.C. "....." S.R.L. nu a recuperat integral costurile cu amortizarea bunurilor închiriate.

În concluzie, cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând amortizare bunuri închiriate către S.C. "H" S.R.L. sunt nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2010 cu suma de lei.

10) Referitor la colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor intracomunitare, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în lunile august și octombrie 2008 S.C. "....." S.R.L. a efectuat trei achiziții intracomunitare de bunuri (mijloace de transport) în valoare totală de lei, echivalentul a euro.

Aferent acestor achiziții societatea comercială nu a evidențiat TVA în cuantum de lei (..... lei x 19%) prin întocmirea articolului contabil 4426 "*TVA deductibilă*" = 4427 "*TVA colectată*", iar taxa corespunzătoare achizițiilor intracomunitare de bunuri nu a fost înscrisă în decontul de TVA, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, contrar prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, cu suma de lei la inspecția fiscală a fost majorată TVA deductibilă cu drept de deducere și cu aceeași sumă a fost diminuată TVA colectată, în urma acestor operațiuni nerezultând TVA de plată suplimentară.

* Societatea comercială sustine că este nelegală colectarea TVA în sumă de lei pentru achizițiile intracomunitare din perioada august - octombrie 2008 întrucât nu datorează TVA pentru aceste bunuri achiziționate, livrările intracomunitare de bunuri fiind scutite de plata TVA.

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

"Art.130¹. - (1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor. [...].

Art. 157. - [...]

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156² atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g)."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor intracomunitare, **întrucât**:

În conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. "....." S.R.L. datorează TVA. Plata la buget a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare, se face prin înscrierea în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, a taxei în sumă de lei, conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate.

Înregistrarea contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" la cumpărător este denumită "autolichidarea taxei pe valoarea adăugată", iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei.

Precizăm că la inspecția fiscală s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, cu această sumă fiind majorată TVA deductibilă stabilită de societatea comercială, fapt necontestat. Societatea comercială contestă doar colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei, deși această operațiune nu a condus la stabilirea TVA de plată.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru TVA colectată suplimentar în sumă de lei.

11) Referitor la colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei aferentă ambalajelor constatate lipsă din gestiune, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că S.C. "....." S.R.L. înregistrează la data de 28 februarie 2011 în soldul contului 381 "Ambalaje" suma totală de lei, conform balanței de verificare întocmită la această dată.

În data de 05 aprilie 2011 organele de inspecție fiscală s-au deplasat împreună cu administratorul societății la sediul societății din comuna și la punctul de lucru al unității din comuna, sat, însă nu a fost identificat stocul de ambalaje în cuantum de lei.

Pentru a stabili dacă stocul de ambalaje în valoare totală de lei exista la data de 28.02.2011 și la data inspecției fiscale, prin adresa înregistrată la societatea comercială sub nr...../.....2011 organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea inventarierii la gestiunea "Ambalaje" la data de2011.

Societatea comercială nu a dat curs celor dispuse, nepunând la dispoziția organelor de inspecție fiscală situațiile solicitate, drept pentru care ambalajele în sumă totală de lei au fost

considerate la inspecția fiscală ca fiind lipsă în gestiune. Se precizează că nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală documente din care să rezulte degradarea (deprecierea) ambalajelor și cauzele care au contribuit la acest fenomen, precum și acte prin care să se facă dovada că s-au distrus bunurile și acestea nu mai intră în circuitul economic.

Conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, pentru ambalajele constatate lipsă în gestiune la inspecția fiscală a fost colectată TVA în sumă de lei (..... lei x 24%).

* Societatea comercială sustine că ambalajele au fost prezentate echipei de control, care le-a și fotografiat, întregul stoc de ambalaje făcând obiectul sechestrului asigurătoriu instituit de organul fiscal teritorial.

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

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [...].

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140; [...].

Art. 128. - [...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: [...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c). [...].

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege; [...].

Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), [...], prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. [...];

Art. 140. - (1) 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 cotei reduse. [...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă ambalajelor constatate lipsă în gestiune, **întrucât**:

Societatea comercială nu a fost în măsură să justifice cu documente legale existența faptică în patrimoniul său a ambalajelor în sumă de lei, prin neefectuarea inventarierii la gestiunea de ambalaje, așa cum au solicitat organele de inspecție fiscală și prin neprezentarea nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, a documentelor din care să rezulte degradarea ambalajelor, cauzele care au condus la acest fenomen, precum și dovada distrugerii bunurilor și neincluserii acestora în circuitul economic.

Rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă ambalajelor constatate lipsă din gestiune întrucât, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c), iar societatea comercială nu se încadrează în niciuna din excepțiile prevăzute la alin.(8) lit.a) – c) din Codul fiscal.

Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare în acest caz este constituită din prețul de cumpărare a bunurilor respective (valoarea de intrare). Prin aplicarea cotei standard la TVA de 24% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că pentru ambalajele constatate lipsă din gestiune societatea comercială avea obligația colectării TVA în sumă de lei (..... lei valoare de inventar x 24%).

Menționăm că prin Nota explicativă luată administratorului societății, organele de inspecție fiscală au solicitat să se precizeze dacă stocul de ambalaje în valoare totală de lei exista la

data de2011 și la data inspecției, starea în care se află acesta, precum și documentele care justifică existența faptică a ambalajelor, însă administratorul societății a răspuns astfel: "*Există la punctul de lucru din Com., Sat, au fost identificați de echipa de control, nu pot preciza gradul de uzură.*"

Însă, așa cum rezultă din dosarul contestației, ambalajele în sumă totală de lei nu au fost identificate faptic de către organele de inspecție fiscală iar societatea comercială nu a prezentat niciun document justificativ care să dovedească existența ambalajelor.

Față de cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) și art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca neîntemeiată**, respectiv pentru TVA colectată suplimentar în sumă de lei.

*

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, din care lei accesorii aferente diferenței de impozit pe profit și lei accesorii aferente TVA de plată, precizăm că acestea au fost legal calculate de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere cele prezentate mai sus, acestea sunt legal datorate bugetului de stat de către societatea comercială, drept pentru care și pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2011 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2011*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

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

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

2. 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 la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,