

DECIZIA NR.33

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emise in baza Raportul de Inspectie Fiscala si Deciziei de nemodificare a bazei de impunere solicitand anularea partiala a actelor administrativ fiscale contestate, cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar de plata
- accesorii aferente TVA de plata
- diminuarea pierderii fiscale pe anii 2010, 2011

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere , a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data depunerii contestatiei la posta in data de conform stampilei de pe plicul existent la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, emise in baza Raportul de Inspectie Fiscala si Deciziei de nemodificare a bazei de impunere si solicita anularea partiala a actelor administrativ fiscale contestate, cu privire la:

-TVA aferenta cheltuielilor cu intretinerea si reparatiile utilajelor, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimare, pe perioada 01.04.2011-30.06.2011

-cheltuieli reprezentand cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, cheltuieli cu obtinerea autorizatiilor de mediu, cheltuieli cu reparatii si revizii a utilajelor, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala

-venitul stabilit suplimentar prin estimare

-accesorii aferente TVA de plata

Totodata, societatea contestatoare solicita restituirii sumei de ... reprezentand TVA de rambursat.

1.In ceea ce priveste respingerea la deductibilitate a TVA, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

-TVA a fost dedusa in baza facturii emisa de SC F si a fost respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca in timpul controlului nu au fost prezentate documente justificative respectiv devize de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor.

Societatea contestatoare sustine ca in timpul controlului a prezentat organelor de inspectie fiscala factura insotita de contractul, devizul de lucrari din care rezulta ca s-au efectuat lucrari de intretinere la monogrinda de 3,2 tone, lucrari de revizie la instalatiile

de aer comprimat, gaz metan si energie electrica, precum si lucrari de asistenta tehnica la lucrarile efectuate la un cuptor pentru topirea plumbului.

Din devizul de lucrari rezulta tariful orar perceput pentru fiecare tip de lucrare, numarul de ore lucrate, valoarea lucrarilor etc.iar la data de 12.04.2011 s-a intocmit procesul verbal de receptie a lucrarilor executate.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoare considera sustinerile organelor de inspectie fiscala ca fiind neintemeiate iar masura respingerii la deductibilitate a TVA ca fiind nelegala.

2.In ceea ce priveste colectarea TVA in aferenta veniturilor stabilite prin estimare, pe perioada 01.04.2011-30.06.2011, societatea contestatoare sustine:

Organele de inspectie fiscala, ignorand starea de fapt fiscala si fara a avea la baza un fundament tehnic, au stabilit niste procente maxime de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati, apreciind ca societatea nu a realizat acest procent maxim de recuperare a plumbului din acumulatorii auto dezmembrati.

Fara sa ia in considerare conditiile concrete de lucru ale contestatoarei, starea utilajelor folosite, tehnologii de lucru, experienta in domeniu si fara sa consulte un expert, organele de inspectie fiscala au apreciat ca exista o lipsa in gestiune in procent de 29,03%.Lipsa in gestiune a fost stabilita prin diferenta dintre procentul maxim de plumb care poate fi recuperat din acumulatorii auto uzati, care l-au considerat ca fiind 65% din cantitatea de acumulatori dezmembrati si procentul de 35,9%, reprezentand plumb recuperat din cantitatea de.. kg acumulatori uzati procesati, rezultand o diferenta de 29,03% pe care au tratat-o ca fiind lipsa in gestiune.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat un document oficial din care sa rezulte procentul maxim de 65%.Pentru extragerea plumbului din acumulatorii auto uzati sunt procese tehnologice diferite, unul pentru extragerea plumbului din borne, puncti si grile iar altul din slam unde plumbul este sub forma de PbSO₄ si PbSO₂, care presupune si tehnologie diferita.

In contestatie, se precizeaza faptul ca , directorul general al societatii care este economist si nu inginer, in raspunsul la nota explicativa, a indicat procentul maxim de plumb ce poate fi recuperat din acumulatorii uzati , procent preluat din studiul de impact asupra mediului, intocmit de firma H pentru marirea capacitatii de productie la societatea contestatoare. Acesti parametri se pot realiza numai in conditiile in care exista cea mai performanta tehnologie, pentru fiecare flux tehnologic, exista organizat un proces tehnologic experimentat, care are la baza o cercetare aprofundata, exista personal specializat in domeniu, ori contestatoarea nu se afla in aceasta situatie.

Sustine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de starea concreta in care se afla societatea si au stabilit un venit estimat prin aplicarea procentului de 29,03 % asupra cantitatii de.. kg acumulatori procesati, stabilind cantitatea de.. kg produs finit estimat cu pretul de.. lei/kg.Asupra venitului estimat organele de inspectie fiscala au colectat TVA, aplicand cota de 24%.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal si pct.6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si sustine ca pierderile tehnologice nu intra sub incidenta prevederilor legale invocate astfel ca sustinerile organelor de inspectie fiscala se afla in afara dispozitiilor legale invocate.

3.Cu privire la respingerea la deductibilitate a cheltuielilor aferente anului 2010 si anului 2011, care se compun din:

- cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor efectuate de catre SC F
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2010

- cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar
- cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contul 628
- cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2010
- cheltuieli de intretinere si verificare a utilajelor
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in perioada 01.01.2011-28.02.2011
- cheltuieli de transport inregistrate in contul 624 privind transportul unui cuptor
- cheltuieli cu verificarea utilajelor
- cheltuieli reprezentand studiul de impact asupra mediului si a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor pentru marirea capacitatii de productie
- cheltuieli cu proiectului tehnic pentru marirea capacitatii de productie
- cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2011 , societatea contestatoare sustine:

In ceea ce priveste respingerea la deductibilitate a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe in lunile in care nu s-au inregistrat venituri impozabile, contestatoarea sustine ca organele fiscale in raport de dispozitiile art.24 alin.(2) din Codul fiscal, au dat o interpretare fortata prevederilor legale, in conditiile in care acestea nu au dovedit ca mijloacele fixe amortizabile nu au fost puse in functiune sau ca acestea nu sunt destinate si utilizate in productia de bunuri.

Societatea contestatoare sustine ca toate mijloacele fixe sunt vechi, au un grad avansat de uzura fizica si morala iar pentru a putea fi utilizate in activitatea de productie au necesitat efectuarea de revizii si reparatii iar dispozitiile legale nu prevad expres faptul ca nu se poate calcula amortizarea unui mijloc fix intr-o astfel de situatie, doar daca se obtin concomitent venituri.

Sustine ca s-au efectuat reparatii si revizii in vederea stabilirii unui plan de investitii pentru imbunatatirea parametrilor tehnici existenti si care vor conduce la obtinerea de beneficii economice viitoare, care se pot obtine fie direct prin cresterea veniturilor fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

De asemenea sustine ca, pe langa cheltuielile de amortizare au fost respinse si cheltuielile privind reviziile si reparatiile mijloacelor fixe, in conditiile in care au fost prezentate organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative necesare si prevazute de normele legale.

In ceea ce priveste respingerea la deductibilitate a cheltuielilor cu salariile in contestatia formulata, societatea mentioneaza ca in luna august 2010 s-au inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu retributia managerului general iar incepand cu data de 01.09.2010 a fost angajat personalul TESA care s-a ocupat de obtinerea avizelor si autorizatiilor de functionare, prospectarea pietei in vederea incheierii contractelor de aprovizionare cu materii prime si materiale. La data de 15.09.2010 au fost angajati muncitori in vederea demararii probelor tehnologice.

Societatea considera ca masura impusa de organele de inspectie fiscala, privind respingerea la deductibilitate a cheltuielilor cu salariile si contributiile la asigurari sociale precum si invocarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, este nelegala.

Referitor la cheltuielile privind contravaloarea studiului de impact asupra mediului, a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor si a proiectului tehnic privind cresterea capacitatii de productie, respinse la deductibilitate, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au respins aceste cheltuieli fara a lectura documentatiile prezentate pentru a putea intelege ce inseamna marirea unei

capacitati de productie, ce etape trebuie parcurse, cate autorizatii si aprobari trebuie obtinute.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatoare invoca prevederile art.21 din Codul fiscal potrivit caruia, cheltuieli deductibile fiscal sunt cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile precum si faptul ca legiuitorul recunoaste posibilitatea inregistrarii unei pierderi fiscale pe o perioada de 5 ani consecutiv, respectiv 7 ani consecutiv conform prevederilor art.34 alin.(18) din Codul fiscal si pct.99⁴ din Normele metodologice de aplicarea Codului fiscal.

4.Cu privire la stabilirea prin estimare a unui venit suplimentar, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au estimat pe anul 2010 o presupusa lipsa in gestiune de... kg produs finit pentru care au estimat o valoare de ..lei iar pentru anul 2011 au estimat o pretinsa lipsa in gestiune de.. kg de produs finit pentru care au estimat o valoare de .. lei.

Societatea contestatoare considera respingerea la deductibilitate a cheltuielilor mentionate la pct.3 cat si stabilirea prin estimare a veniturilor mentionate la prezentul capitol ca fiind netemeinice si nelegale si solicita anulara Dispozitiei de masuri , cu privire la aceste constatari.

5.Cu privire la calculul accesoriilor aferente TVA stabilita suplimentar de plata, societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza aceste accesorii in conditiile in care respingerea la deductibilitate a TVA si colectarea suplimentara a TVA sunt nelegale, motiv pentru care solicita anulara actelor administrativ fiscale prin care au fost stabilite aceste sume.

Mentioneaza ca, soldul decontului inregistrat la A.F.P. era negativ, respectiv reprezenta TVA de rambursat.

II.Prin Decizia de impunere F-BV, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, au stabilit suplimentar TVA, au respins la rambursare TVA si au calculat accesorii aferente TVA de plata.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2010-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala cumulata determinata de societate cu suma de..lei prin respingerea la deductibilitate a cheltuielilor in valoare de... lei si stabilirea suplimentara de venit prin estimare, in valoare de ... lei.

Prin Decizia de nemodificare a bazei impunere, pe perioada 08.12.2009-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit 0 (zero).

A.Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

a) TVA a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC F reprezentand revizii tehnice utilaje.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece societatea nu a prezentat in timpul controlului documente justificative- devize de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor executate- din care sa reiasa natura prestatiilor efectuate, tarife percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate.

b) Organele de inspectie fiscala, au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor stabilite prin estimare aplicand diferenta de 29,03% dintre procentului de 65% reprezentand gradul maxim de recuperare a plumbului din deseuri de baterii in loc de 35,97 % cat a inregistrat in contabilitate societatea, asupra cantitatii de materie prima utilizata.

La stabilirea gradului maxim de recuperare a plumbului din deseuri de baterii de 65%, organele de inspectie fiscala au avut in vedere raspunsul la Nota explicativa, a reprezentantului legal al societatii dat in baza unor studii de specialitate, precum si practica altor societati care desfasoara activitati similare .

TVA stabilita suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimare, a fost colectata suplimentar in conformitate cu prevederile art.128, art.140 din Codul fiscal, pct.6(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal coroborat cu prevederile art. 64, art. 65, art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare a stabilirii TVA suplimentara, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Aferent TVA stabilita de plata, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

B.In ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala;

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii dispozitiei de masuri, rezulta:

- 1)Cheltuielile nedeductibile fiscal, contestate de societate, se compun din:
 - cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor efectuate de catre SC F
 - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2010
 - cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar
 - cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contul 628
 - cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2010
 - cheltuieli de intretinere si verificare a utilajelor
 - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in perioada 01.01.2011-28.02.2011
 - cheltuieli de transport inregistrate in contul 624 privind transportul unui cuptor achizitionat din Turcia
 - cheltuieli cu verificarea utilajelor
 - cheltuieli cu studiul de impact asupra mediului si a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor pentru marirea capacitatii de productie
 - cheltuieli cu proiectului tehnic pentru marirea capacitatii de productie
 - cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2011

Anul 2010

a)Referitor la cheltuielile cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor efectuate de catre SC F, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Societatea a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii (intretinere utilaje) in baza facturilor fiscale emise de SC F in baza Contractului de prestari servicii.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative(devize de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor) din care sa reiasa natura serviciilor prestate, tarife percepute sau alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate cheltuielile.

b).In ceea ce privesc cheltuielile cu amortizarea, contestate de societate, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, pe anul 2010, in temeiul prevederilor art.24 alin.(1), (2) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in conditiile in care s-a constatat ca societatea nu a inregistrat venituri impozabile ca urmare a utilizarii mijloacelor fixe supuse amortizarii.

c). Cheltuielile reprezentand uzura obiectelor de inventar, au fost considerate ca nedeductibile fiscal, de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca acestea nu au fost utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

d).Cheltuielile reprezentand servicii executate de terti, inregistrate in contul 628, in baza facturii emisa de SC F au fost respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, deoarece in timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative(devize de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor) din care sa reiasa natura prestatiilor efectuate, tarifele percepute, numarul de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal.

e)Cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2010 au fost considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea nu a realizat in aceasta perioada venituri impozabile iar aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Anul 2011

a). Referitor la cheltuieli de intretinere si verificarea utilajelor ,din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, aceste chetuieli au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC F in baza contractului , din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli pe motiv ca societatea nu a prezentat in timpul controlului devize de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor executate din care sa reiasa natura prestatiilor, tarifele percepute, nr. de ore sau orice elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal.

b).Referitor la cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, inregistrate in contabilitate pe perioada 01.01.2011-28.02.2011, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Din raspunsul reprezentantului legal al societatii la Nota explicativa, organele de inspectie fiscala au retinut ca in luna ianuarie 2011 , cuptorul de topit plumb nu a fost folosit, acesta fiind in reparatie capitala.

Astfel, pe perioada 01.01.2011-28.02.2011, cand societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri impozabile, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, in conformitate cu prevederile art.24 alin.(2) lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

c).In ceea ce privesc cheltuielile de transport, inregistrate in contul 624, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii si reprezinta contravaloare transport pentru cuptorul rotativ achizitionat din Turcia.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli pe motiv ca societatea trebuia sa mareasca valoarea mijlocului fix achizitionat cheltuielile de transport in conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct.50 si 52.

d). In ceea ce privesc cheltuielile cu verificarea utilajelor, inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC F, reprezentand contravaloare revizii tehnice utilaje conform contract, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca societatea nu a prezentat in timpul controlului documente justificative (devize de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor executate) din care sa reiasa natura prestatiilor efectuate, tarifele percepute, numarul de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate, respectiv inregistrate pe cheltuieli, neputand justifica necesitatea acestora pentru activitatea desfasurata, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal.

e). Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in contabilitate in contul 628, reprezentand studiul de impact asupra mediului si a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor pentru marirea capacitatii de productie, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal, pe motiv ca marirea capacitatii de topire / turnare nu s-a materializat in fapt.

f). Cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de P.F. D, reprezentand contravaloarea proiectului tehnic pentru marirea capacitatii de productie de la 3,6 tone/zi la 46 tone/zi, au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/12003 privind Codul fiscal, pe motiv ca nu au fost marite capacitatile de productie si capacitatile de topire / turnare iar cheltuiala nu se justifica.

g). In ceea ce privesc cheltuielile cu salariile si asigurarile sociale, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca pe perioada 01.01.2011-28.02.2011, societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri din vanzari produse finite, venituri din variatia stocurilor in curs de executie.

Din raspunsul reprezentantului legal la nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

In luna decembrie 2010 cuptorul de topit plumb s-a defectat fiind necesara reparatia acestuia. In luna ianuarie 2011 a fost necesara dezbaterea cuptorului (curatirea la interior a cuptorului de caramida refractara si a plumbului solidificat in interior) care s-a realizat cu angajatii societatii.

In luna februarie 2011, activitatea societatii a fost oprita, personalul direct productiv fiind in concediu fara plata toata luna iar personalul TESA jumatate din zilele lucratoare.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu salariile si asigurarile sociale din perioada 01.01.2011-28.02.2011, in conformitate cu prevederile art.11 si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca societatea nu face dovada inregistrarii acestor cheltuieli in vederea obtinerii de venituri impozabile.

2) Cu privire la stabilirea prin estimare a unui venit suplimentar, din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea a achizitionat cantitatea de ... kg materii prime necesare procesului de productie (deseuri plumb din baterii uzate , antracit, soda calcinata, argila), acestea insumand ... lei .

Din materialele enumerate mai sus, ponderea o detin deseurile de plumb, respectiv cantitatea de ... kg, in valoare de ... lei. Societatea a consumat materii prime in cantitate totala de ... kg , in valoare totala de ...lei, din care deseu de plumb in cantitate de .. kg in valoare de .. lei.

Urmare a analizei productiei realizate/inregistrate in evidenta contabila s-a constatat ca s-a obtinut cantitatea de .. kg lingou de plumb , in valoare de .. lei, societatea nejustificand diferenta de cheltuieli cu materia prima de .. lei .

Prin nota explicativa,organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii .

In raspunsul formulat , reprezentantul legal precizeaza ca:

"In perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, SC X nu a desfasurat o activitate de productie propriu-zisa, aflandu-se in probe tehnologice.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca s-a consumat o cantitate de.. kg deseu baterii si acumulatori uzati rezultand o cantitate de .. kg lingou de plumb.

Compozitia unui acumulator auto uzat este urmatoarea:

- Componente Pb (sub forma de pasta, borne) : 78,2%
- Electrolit (acid sulfuric) : 10,0% - se regaseste in bazinul de stocare
- Carcasa polipropilena : 6,8% - se afla in stoc
- Separator plastic : 5,0% - deseu eliminat

Urmare a celor prezentate mai sus, din cantitatea de.. kg baterii si acumulatori uzati rezulta o cantitate de componente Pb destinate introducerii in cuptor, in vederea topirii.

Din studiile de specialitate si din practica altor societati care desfasoara aceasta activitate, gradul de recuperare al plumbului este de maxim 65%. In aceste conditii, cantitatea de plumb care ar fi trebuit obtinuta este de .. kg.

In acumulatorii auto uzati, plumbul se gaseste sub forma de plumb metalic numai in bornele de legatura, restul fiind sub forma de oxizi si sulfat de plumb.

Daca pentru topirea plumbului metalic nu apar probleme deosebite (temperatura de topire maxim 400 0 C), oxizii si sulfatul de plumb se topesc la temperaturi de peste 1200 0 C, in prezenta unor agenti reducatori, cum este soda calcinata si praf de carbune.

Atat cantitatile de agenti reductori, cat si temperaturile la care acestia se introduc in cuptor, nu se regasesc in literatura de specialitate, acestea fiind determinate in urma incercarilor repetate. In cazul in care reactiile chimice ce au loc intre agentii reductori si oxizii si sulfatul de plumb nu se desfasoara corespunzator, o cantitate mare de plumb nu va putea fi separata, aceasta regasindu-se in zgura evacuata, ca deseul generat din procesul de productie.

Problemele enuntate mai sus au determinat obtinerea unui grad mediu de recuperare a plumbului de 33,5%, in loc de 65%.

La toate acestea se adauga si functionarea defectuoasa a cuptorului de topire datorata neechiparii corespunzatoare a acestuia, lucru evidentiat si prin consumul mare de materiale destinate reconditionarilor si echiparii corespunzatoare a acestuia. “

Din explicatiile furnizate de reprezentantul societatii urmare a notificarii si din practica altor societati care desfasoara aceasta activitate, organele de inspectie fiscala au retinut ca gradul de recuperare al plumbului este de maxim 65% , diferenta de 35% reprezentand pierderi tehnologice.

In fapt, societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 26,19%.

Pentru diferenta de 38,81% din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), societatea nu a facut dovada utilizarii acesteia, organele de inspectie fiscala asimiland-o cu o lipsa in gestiune de materie prima , respectiv utilizarea acesteia pentru realizarea de produse finite neinregistrate in contabilitate in conturile de venituri realizate (701 sau 711), stabilind prin estimare venit suplimentar.

Pe perioada 01.01.2011-31.03.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat produse finite in valoare de ..lei, reprezentand lingouri de plumb in cantitate de .. kg.

Pentru obtinerea acestei cantitati de lingouri de plumb si produsele reziduale aferente s-a folosit cantitatea de .. kg placi de plumb si slam.

Societatea a inregistrat in evidentele contabile si produse reziduale astfel :

- zgura
- praf gaze ardere
- slam neutralizare

Societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 57,94% in loc de 65%. Diferenta de 7,06% din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), nu a fost justificata de societate astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de 7,06% materie prima consumata si nejustificata , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata.

Societatea a inregistrat in contabilitate in luna iunie 2011 veniturile estimate prin RIF, cu nota contabila :

“ 461=758 “ , suma de care echipa de inspectie fiscala va tine cont la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2011 .

In perioada 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a consumat cantitatea de.. kg materii prime auxiliare necesare procesului de productie (deseuri plumb din baterii uzate , antracit, soda calcinata, argila), acestea insumand..lei .

Analizand productia realizata/inregistrata in evidentele contabile organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a obtinut cantitatea de.. kg lingou de plumb, in valoare de .. lei, diferenta de cheltuieli cu materia prima de.. lei, nefiind acoperita de

veniturile realizate si neregasindu-se nici in productie in curs de executie la finele perioadei de raportare (30.06.2011).

Totodata s-a constatat ca in perioada 01.04.2011-30.06.2011, societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 35,97% .

Societatea nu a facut dovada utilizarii diferentei de 29,03% (65-35,97%) din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), aceasta putand fii asimilata cu o lipsa in gestiune de materie prima , respectiv utilizarea acesteia pentru realizarea de produse finite neinregistrate in contabilitate in conturile de venituri (701 sau 711) .

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de 29,03% materie prima consumata si nejustificata , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au estimat veniturile din perioada 01.10.2010-30.06.2010 in conformitate cu prevederile art. 64, 65 si 67 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , coroborate cu pct. 67.1 si 67.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pe perioada 01.10.2010-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au estimat venituri asupra diferentei de materie prima de baza consumata (deseu plumb) si justificata de societate.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna iunie 2011, inregistrat la AFP, cu optiune de rambursare a sumei negative reprezentand TVA.

Deoarece cu ocazia verificarii taxei pe valoarea adaugata s-au constatat anumite aspecte cu influente asupra modificarii bazei de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit , s-a decis verificarea societatii si in ceea ce priveste impozitul pe profit.

Perioada verificata:08.12.2009-30.06.2011

A.Referitor la TVA si accesoriile aferente TVA de plata stabilite prin Deciziei de impunere, contestate de SC X, mentionam:

Taxa pe valoarea adaugata , contestata de societate, se compune din:

-TVA respinsa la deductibilitate

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimare

1)In ceea ce priveste TVA, D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC F reprezentand revizii tehnice utilaje conform contract, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra documentelor prezentate de societate la dosarul contestatiei si nu au analizat operatiunea din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, SC X a inregistrat in evidentele contabile factura emisa de SC F, reprezentand revizii tehnice utilaje si TVA deductibila.

Factura a fost emisa in baza Contractului incheiat intre SC F in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar, avand ca obiect (pct.2.1) "prestare de servicii constand in servicii de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR."

Potrivit pct.3.1 din contract "durata contractului este de 1 an de la data semnarii sale de catre ambele parti contractante."

Pretul contractului, potrivit pct.4 din Contract , "**se va stabili lunar in functie de serviciile de intretinere si revizie tehnica efectuata**, conform facturilor emise de prestator" iar "**pretul se va plati in numara** ".

La punctul 6 "obligatiile partilor" se prevede:

"6.1. Prestatorul se obliga:

-sa efectueze prestatiile la datele convenite cu beneficiarul

-sa garanteze calitatea prestatiei

-sa respecte normele de protectia muncii potrivit conventiei anexate la prezentul contract

6.2.Beneficiarul serviciilor se obliga:

-sa emita comenzi pentru fiecare prestatie care se va executa

-sa foloseasca personal calificat pentru folosirea utilajului

-sa prezinte prestatorului defectiunile aparute

-sa completeze un jurnal al utilajului in cauza cu timpii de functionare ai acestuia si defectiunile constatate la acesta

-sa efectueze plata prestatiei la termenele convenite prin prezentul contract."

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscala au constatat ca din devize de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor nu rezulta natura prestatiilor efectuate, tarife percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumei facturate astfel ca, au respins la deductibilitate TVA inscrisa in factura, reprezentand contravaloare prestari servicii intretinere utilaje luna martie 2011, emisa de SC F.

In contestatia formulata, SC X sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala documentele justificative privind prestarea de servicii respectiv: factura insotita de contractul, devizul de lucrari din care rezulta ca in perioada 01.02.2011-31.03.2011 s-au efectuat lucrari de intretinere la monogrinda de 3,2 tone, lucrari de revizie la instalatiile de aer comprimat, gaz metan si energie electrica, precum si lucrari de asistenta tehnica la lucrarile efectuate la un cuptor pentru topirea plumbului.

Sustine totodata ca, din devizul de lucrari prezentat rezulta tariful orar perceput pentru fiecare tip de lucrare, numarul de ore lucrate, valoarea lucrarilor etc.iar la data de 12.04.2011, s-a intocmit procesul verbal de receptie a lucrarilor executate.

Conditiiile privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata sunt prevazute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.145

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.146

"Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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);”

-art.147¹

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

La art.134¹ din Codul Fiscal se prevede:

"Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achiziitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Faptul generator si exigibilitatea pentru prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive cum sunt serviciile de consultanta, expertiza si alte servicii similare, intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

De asemenea, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea au fost prestate efectiv si sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

La dosarul conteestatiei societatea contestatoare a prezentat factura emisa de SC F insotita de un deviz de lucrari aferent facturii, din care rezulta ca:

-In perioada 01.02.2011-31.03.2011 personalul sectiei Turnatorie a SC F a desfasurat urmatoarele operatiuni de intretinere, reparatii si asistenta tehnica pentru beneficiarul SC X:

1.Lucrari de intretinere(monogrinda 3,2 tf, revizie instalatie aer comprimat, gaz metan si energie electrica):

2.Lucrari de asistenta tehnica (realizare inzidire cuptor elaborare Pb)

Devizul de lucrari poarta stampila si semnatura prestatorului de servicii cat si a beneficiarului serviciilor.

La dosarul contestatiei se afla si Procesul verbal de receptie din 12.04.2011 intocmit ca urmare a "incheierii lucrarilor de intretinere la monogrinda 3,2 tf, a reviziei

instalatiei de aer comprimat, **gaz metan si energie electrica**, lucrarilor de asistenta tehnica- realizare invidire cuptor elaborare Pb, in care se specifica faptul ca " lucrarile au fost executate corespunzator, conform preturilor acceptate prin devizul de lucrari acceptat si semnat de ambele parti iar instalatiile verificate functioneaza in parametrii normali."

Procesul verbal de receptie din 12.04.2011 poarta semnatura si stampila prestatorului de servicii cat si a beneficiarului serviciilor

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei, pe motiv ca nu a fost pus la dispozitie Contractul, nici in timpul controlului nici in sustinerea contestatiei.

Dupa cum am mentionat mai sus, contractul se afla la dosarul contestatiei iar organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei.

De asemenea, analizand Contractul, se constata ca obiectul contractului il constituie "prestare de servicii constand in servicii de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR, " insa din procesul verbal de control incrucisat, incheiat de organele de inspectie fiscala la SC F cu privire la "verificarea operatiunilor comerciale derulate cu SC X" rezulta ca aceasta societate are ca obiect de activitate "Fabricarea de pompe si compresoare".

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta daca SC F este autorizata si dispune de personal calificat pentru realizarea serviciilor de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR.

In devizul de lucrari se specifica ca SC F a prestat servicii de gaz metan si energie electrica, pentru care aceasta societate ar trebui sa dispuna de personal autorizat pentru a efectua aceste revizii.

Totodata, in contract la pct.6.2"beneficiarul se obliga" se specifica faptul ca SC X avea obligatia sa emita comenzi pentru fiecare prestatie care se va executa, sa completeze un jurnal al utilajului in cauza cu timpii de functionare si defectiunile constatate la acesta, insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca organele de inspectie fiscala ar fi analizat aceste documente iar societatea contestatoare ar fi prezentat organului de inspectie fiscala aceste documente.

In procesul verbal de control incrucisat, incheiat la SC F organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca societatea a depus deconturi de TVA la A.F.P., pe perioada aprilie-iunie 2011, insa nu fac referire la TVA colectata , respectiv daca aceasta suma a fost declarata bugetului de stat.

Totodata se retine ca, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in temeiul prevederilor art.134 ^1 alin.(7), art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal .

Art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal se refera insa la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si se afla in Titlul II denumit "Impozit pe profit" din actul normativ mentionat iar pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal este dat in aplicarea acestui articol de lege.

Ori, conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt prevazute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la Titlul VI denumit "Taxa pe valoarea adaugata" si nu la Titlul II denumit "Impozit pe profit".

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei iar in masura sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului sunt organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekţiei fiscale;

f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activităţi generatoare de venituri impozabile;"

Potrivit prevederilor legale enuntate, organele de inspectie fiscala sunt in masura sa examineze documentele si sa constate legalitatea si realitatea operatiunii in speta, in

raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitarea acestei operatiuni.

Dupa cum am mentionat si mai sus, societatea contestatoare a prezentat la dosarul contestatiei probe noi, deviz de lucrari, proces verbal de receptie a lucrarilor asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat.

La art.213 alin.(1) si (4) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Prin urmare, se impune desfiintarea partiala a Deciziei de impunere, cu privire la TVA in valoare de .. lei.

Pentru cauza in speta, se aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

In consecinta, se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar in valoare de ... lei.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, sa verifice daca prestarea de servicii de intretinere a utilajelor a fost realizata in fapt, daca aceasta operatiune este destinata

realizarii de operatiuni taxabile ale societatii, daca societatea indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA , prevazute la art.145-147 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimare, pe perioada 01.04.2011-30.06.2011,contestata de societate, cauza supusa solutionarii D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca SC X datoreaza bugetului de stat TVA, colectata suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimare.

In fapt, pe perioada 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a consumat cantitatea de.. kg materii prime si auxiliare necesare procesului de productie (deseuri plumb din baterii uzate , antracit, soda calcinata, argila), acestea insumand.. lei .

Analizand productia realizata/inregistrata in evidentele contabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca, s-a obtinut cantitatea de.. kg lingou de plumb, in valoare de... lei. (la un pret mediu de lei/kg.lingou), **diferenta de cheltuieli cu materia prima nefiind acoperita de veniturile realizate si neregasindu-se nici in productie in curs de executie la finele perioadei de raportare (30.06.2011).**

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin nota explicativa inregistrata la societate, au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii .

In raspunsul formulat reprezentantul legal precizeaza ca:

“Avand in vedere faptul ca materia prima de la care se pleaca este deseul de baterii auto uzate, este cu compozitie variabila, de la o baterie la alta, este foarte greu de stabilit un consum specific si este foarte greu de atins gradul maxim de recuperare de 65%, grad de recuperare teoretic si care este mentionat in studiile de specialitate si proiecte, raportat la cantitatea de materie prima (rezultata din dezmembrarea acumulatorilor auto uzati – slam, placi plumb si borne plumb) si auxiliara introdusa in cuptor.

Chiar si in proiectul realizat pentru obtinerea autorizatiei de mediu, la infintarea societatii, este specificat un randament de recuperare a plumbului de 30%, raportarea facandu-se la cantitatea totala de baterii nedezmembrate si 57%, raportarea facandu-se la cantitatea de slam, placi de plumb si borne de plumb, rezultate din dezmembrarea acumulatorilor auto uzati.

Compozitia medie a unui acumulator auto uzat este urmatoarea:

- Componente Pb (sub forma de borne, placi si pasta) - 78,2%
- Electrolit (acid sulfuric) - 10,0%
- Carcasa polipropilena - 6,8%
- Separator plastic - 5,0%

Nota : Procentele prezentate mai sus sunt pentru baterii auto cu greutatea pana la 18 kg. Pentru greutati mai mari, aceste procente pot sa creasca sau sa scada cu 4%.

Neacoperirea costurilor inregistrate, prin productia realizata / inregistrata in contabilitate se datoreaza urmatoarelor:

- in perioada noiembrie 2010 – iunie 2011 randamentul de recuperare a plumbului din deseuri de baterii obtinut a fost foarte scazut fata de randamentul maxim, teoretic. In perioada sus-mentionata s-a obtinut un randament de recuperare (productie) de 34%, raportandu-ne la cantitatea totala de acumulatori auto uzati folositi si materialele auxiliare utilizate si de 43%, raportandu-ne la cantitatea de slam, placi de plumb si borne de plumb obtinute din dezmembrarea acumulatorilor auto uzati si materialele auxiliare

utilizate. Cauza principala a randamentului de productie scazut este reprezentata de anumite deficiente in procesul tehnologic, motiv pentru care, in momentul de fata, sectorul de productie este oprit, in vederea optimizarii procesului de productie.

- pretul de inregistrare in contabilitate a productiei realizate este de RON/kg, pret egal cu pretul de vanzare al lingoului de plumb, impus prin contractul, de cumparat , care este si actionarul majoritar. Prin acest contract, pretul de vanzare este stabilit la 80% din pretul mediu, stabilit de bursa LME, pentru saptamana anterioara datei de livrare pretului. "

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.04.2011-30.06.2011, societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 35,97%.

Pentru diferenta de 29,03% (65-35,97%) din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), societatea nu face dovada utilizarii acesteia pentru realizarea de produse finite, astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat aceasta diferenta ca reprezentand lipsa in gestiune de materie prima si au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de 29,03% materie prima consumata si nejustificata , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata .

Pentru veniturile stabilite suplimentar, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128,137 si 140 din Codul fiscal.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala, nu au tinut cont de starea concreta in care se afla societatea (conditiile concrete de lucru ale contestatoarei, starea utilajelor folosite, tehnologiile de lucru, experienta in domeniu) si au stabilit un venit estimat prin aplicarea procentului de 29,03 %(diferenta intre procentul de 65% si procentul de 35,97 % realizat de societate) asupra cantitatii de ..acumulatori procesati, stabilind cantitatea de.. kg produs finit estimat cu pretul de lei/kg.Asupra venitului estimat organele de inspectie fiscala au colectat TVA aplicand cota de 24%.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat un document oficial din care sa rezulte procentul de 65%.

Mentioneaza ca, pentru extragerea plumbului din acumulatorii auto uzati sunt procese tehnologice diferite, unul pentru extragerea plumbului din borne, puncti si grile iar altul din slam unde plumbul este sub forma de PbSO4 si PbSO2, care presupune si tehnologie diferita.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal si pct.6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si sustine ca pierderile tehnologice nu intra sub incidenta prevederilor legale invocate de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la estimare bazei de impunere in speta sunt incidente prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

"(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

coroborat cu prevederile art.65 alin.(2) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare."

Din prevederile legale invocate se retine ca la estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

In speta, se retine ca la estimarea bazei de impunere pe perioada 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au avut in vedere explicatiile date de reprezentantul legal al societati in raspunsurile la notele explicative, urmare a verificarilor parțiale efectuate in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sume negativa, astfel:

-Prin Notificarea(inspectie fiscala finalizata prin Decizia de impunere, perioada verificata 01.10.2010-31.12.2010) organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la diferenta de cheltuiala cu materia prima, neacoperita de veniturile realizate si neregasita nici in productia in curs de executie la finele perioadei de raportare.

In raspunsul la Nota explicativa, dat de reprezentantul legal al societatii in data de 22.02.2011 (pag.14 respectiv pag. 212 la dosarul contestatiei) precizeaza:

"In perioada verificata, 01.10.2010 – 31.12.2010, SC nu a desfasurat o activitate de productie propriu-zisa, aflandu-se in probe tehnologice.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca s-a consumat o cantitate de kg deseu baterii si acumulatori uzati rezultand o cantitate de lingou de plumb.

Compozitia unui acumulator auto uzat este urmatoarea:

- Componente Pb (sub forma de pasta, borne) : 78,2%
- Electrolit (acid sulfuric) : 10,0% - se regaseste in bazinul de stocare
- Carcasa polipropilena : 6,8% - se afla in stoc
- Separator plastic : 5,0% - deseu eliminat

Urmare a celor prezentate mai sus, din cantitatea de kg baterii si acumulatori uzati rezulta o cantitate de componente Pb destinate introducerii in cuptor, in vederea topirii.

Din studiile de specialitate si din practica altor societati care desfasoara aceasta activitate, gradul de recuperare al plumbului este de maxim 65%.

In aceste conditii, cantitatea de plumb care ar fi trebuit obtinuta este de.. kg.

In acumulatorii auto uzati, plumbul se gaseste sub forma de plumb metalic numai in bornele de legatura, restul fiind sub forma de oxizi si sulfat de plumb.

Daca pentru topirea plumbului metalic nu apar probleme deosebite (temperatura de topire maxim 400 0 C), oxizii si sulfatul de plumb se topesc la temperaturi de peste 1200 0 C, in prezenta unor agenti reducatori, cum este soda calcinata si praf de carbune.

Atat cantitatile de agenti reducatori, cat si temperaturile la care acestia se introduc in cuptor, nu se regasesc in literatura de specialitate, acestea fiind determinate in urma incercarilor repetate. In cazul in care reactiile chimice ce au loc intre agentii reducatori si oxizii si sulfatul de plumb nu se desfasoara corespunzator, o cantitate mare de plumb nu va putea fi separata, aceasta regasindu-se in zgura evacuata, ca deseuri generate din procesul de productie.

Problemele enuntate mai sus au determinat obtinerea unui grad mediu de recuperare a plumbului de 33,5%, in loc de 65%.

La toate acestea se adauga si functionare defectuoasa a cuptorului de topire datorata neechiparii corespunzatoare a acestuia, lucru evidentiat si prin consumul mare de materiale destinate reconditionarilor si echiparii corespunzatoare a acestuia. “

Din Raportul de inspectie fiscala avand ca obiect solutionarea cererii de rambursare a sumei negative reprezentand TVA, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, se retine ca:

-societatea a inregistrat in evidentele contabile un grad de recuperare a plumbului de 26,19 %

-Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat pentru diferenta de 38,81 (65%-26,19%) reprezentand materie prima consumata si nejustificata, precum si diferenta de venit neinregistrat in evidentele contabile, avand in vedere pretul unitar/produs finit receptionat si livrat in perioada verificata;

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128, art.137 si art. 140 din Codul fiscal.

Mentionam ca societatea si-a insusit diferenta de colectata suplimentar asupra bazei impozabile reprezentand diferenta intre gradul de recuperate a plumbului din acumulatorii uzati (65%) si gradul de recuperate a plumbului (26,19%) inregistrat in evidentele contabile de societate, prin necontestarea Deciziei de impunere si inregistrarea diferentei de TVA, in contabilitatea societatii.

De asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala avand ca obiect solutionarea cererii de rambursare a sumei negative reprezentand TVA, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, pe perioada 01.01.2011-31.03.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 57,94% in loc de 65%.

Diferenta de 7,06% din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), nu a fost justificata de societate astfel ca, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de 7,06% materie prima consumata si nejustificata , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata .

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128, art.137 si art. 140 din Codul fiscal.

Mentionam ca si de aceasta data societatea si-a insusit diferenta de TVA colectata suplimentar asupra bazei impozabile reprezentand diferenta intre gradul de recuperate a plumbului din acumulatorii uzati (65%) si gradul de recuperate a plumbului (57,94%) inregistrat in evidentele contabile de societate, prin necontestarea Deciziei de impunere si inregistrarea diferentei de TVA si a diferentei de venit in contabilitatea societatii.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala la stabilirea prin estimare a bazei impozabile, din perioada 01.04.2011-30.06.2011, au avut in vedere documentele

prezentate de societate si explicatiile furnizate de reprezentantul societatii urmare a notificarii precum si practica altor societati care desfasoara aceasta activitate similara .

Potrivit prevederilor art.64 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia" organele de inspectie fiscala au stabilit niste procente maxime de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati, invocand studii de specialitate, practica altor societati cu activitate similara, fara sa prezinte aceste dovezi" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-Procentul de 65% de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati a fost precizat de reprezentantul legal al societatii in raspunsul dat la Notele explicative, mai sus enumerate.

De asemenea, despre studiile de specialitate si practica altor societati care desfasoara aceasta activitate similara tot reprezentantul legal al societatii a facut mentiunea in raspunsul la Notele explicative mai sus enumerate.

In ceea ce priveste procentul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati, Gruppo Soges Sinoptic Consulting a realizat un raport de evaluare in martie 2008 respectiv "Evaluarea ex-ante a sistemului de monitorizare si evaluarea instrumentelor economice utilizate in gestionarea bateriilor si acumulatorilor uzati in care se precizeaza ca, **in conformitate cu Directiva 2006/66/CE :**

"Procese de reciclare trebuie sa realizeze urmatoarele tinte minime de reciclare:

-reciclarea a 65% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu plumb acid inclusiv reciclarea continutului de plumb la cel mai inalt nivel care este fezabil tehnic , evitand in acelasi timp costurile excesiv"

In conformitate cu Directiva 2006/66/CE a Parlamentului European, Ministerul Economiei si Finantelor -Directia Reciclarea Materialelor in lucrarea "Gestionarea Bateriilor si Acumulatorilor Uzati" intocmita in 3 mai 2007, precizeaza:

"Procese de reciclare ating urmatoarele randamente minime de reciclare:

a)-65% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu plumb acid

b)-75% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu nichel si cadmiu"

Directiva 2006/66/CE a Parlamentului European si a consiliului din 6 septembrie 2006 a fost implementata in legislatia nationala prin H.G. nr.nr.1132/2008 privind regimul bateriilor si acumulatorilor si al deseurilor de baterii si acumulatori.

La art.9 din H.G. nr.nr.1132/2008 privind regimul bateriilor si acumulatorilor si al deseurilor de baterii si acumulatori, se prevede:

"(2) Până la 26 septembrie 2009:

b) toate bateriile și acumulatorii identificabili colectați în conformitate cu prevederile art. 7 sau ale Hotărârii Guvernului nr. 448/2005 sunt tratați și reciclați prin sistemele care respectă, cel puțin, legislația națională armonizată, în special în ceea ce privește sănătatea populației, siguranța și gestionarea deșeurilor.[...]

(7) Operatorii economici care desfășoară activități de tratare și/sau reciclare sunt obligați să realizeze și să transmită Agenției Naționale pentru Protecția Mediului o evidență care să cuprindă informații privind tipul, numărul și greutatea bateriilor și acumulatorilor primiți pentru tratare și/sau reciclare."

In ceea ce priveste "prezentarea de dovezi de catre organele de inspectie fiscale" mentionam ca aceasta afirmatie nu poate fi luata in considerare in solutionarea contestatiei deoarece societatea contestatoare are obligatia sa prezinte dovezi obiective care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

La art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se specifica:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

La art.7 din din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

Se retine ca, societatea contestatoare avea obligatia de a dovedi pe baza de documente, gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati si de a justifica diferenta de cheltuieli cu materia prima din perioada 01.04.2011-30.06.2011.

Mentionam faptul ca la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala.

Mai mult, dupa cum am mentionat si mai sus, pe perioada 01.10.2010-31.03.2011 societatea si-a insusit diferenta de venituri si TVA stabilita prin estimare de organele de inspectie fiscala rezultata intre procentul maxim de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati si procentul de recuperare inregistrat in evidentele contabile de societate.

Prin urmare, in speta se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste baza de impunere stabilita suplimentar, prin estimare, de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.04.2011-30.06.2011.

Referitor la bunurile constatate lipsa in gestiune sau pierderile tehnologice inregistrate de contribuabili, la art.128 alin.(4) lit.d) si pct.6 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.128 (alin.4) lit.d), se prevad:

-art.128 din Codul Fiscal

"(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)."

-pct.6 din H.G. nr.44/2004

"(7) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată."

Din prevederile legale invocate se retine ca, lipsa in gestiune, cu exceptiile prevazute la art.128 alin.(8) lit.a-c (bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevazute prin norme; bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme; perisabilitățile, în limitele prevazute prin lege, ceea ce nu este aplicabil in speta) sunt asimilate livrarilor de bunuri cu plata.

De asemenea, pierderile care depasesc normele de consum sunt asimilate livrarilor de bunuri, iar atunci cand norma de consum este stabilita de persoana impozabila si pierderea tehnologica este supradimensionata, organele de inspectie fiscala pot modifica coeficientul stabilit in scopul aplicarii art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

In speta se observa ca, prin aplicarea de catre societatea a procentului de 35,97% reprezentand gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati, aceasta nu justifica pierdere cu materia prima, fara a lua in considerare consumul de utilitati, gradul de uzura a mijloacelor fixe, salariile angajatilor care au contribuit la obtinerea produsului finit respectiv a lingourilor de plumb din perioada 01.04.2011-30.06.2011.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia pierderile tehnologice nu intra sub incidenta art.128 alin.(4) din Codul fiscal nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Organele de inspectie fiscala au considerat procentul de 35% ca reprezentand pierderi tehnologice iar diferenta de 65 % reprezintand gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati conform Directivei 2006/66/CE , studiilor de specialitate si practica altor societati care desfasoara activitati similare, asa cum recunoaste si societatea contestatoare in raspunsurile date la Notele explicative.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, societatea nu a prezentat documente suplimentare care sa justifice depasirea normelor de consum specific, iar simpla explicatie potrivit careia "conditiile concrete în care contestatoarea a început activitatea de productie (recuperarea plumbului din acumulatorii auto uzati, tehnologia învechita, faptul ca acesta se afla înca la începutul activitatii si nu are înca pus la punct un proces tehnologic complet, organizat pe faze de productie, nu are înca personal calificat pentru specificul acestei activitati), sunt factori obiectivi care demonstreaza ca procentul de 35,97% de recuperare a plumbului din acumulatorii auto uzati este un procent foarte bun, tinand cont de faptul ca a fost recuperat plumbul doar din borne, puncti si grile nu si din slam ", nu reprezinta argumente care sa probeze deductibilitatea cheltuielilor cu

materia prima care nu se reflecta in produsul finit sau productia in curs de executie, respectiv necolectarea TVA aferenta acestor cantitati de produs finit, care in timpul controlului au fost asimilate livrarilor, in conditiile in care in perioada 01.01.2011-31.03.2011 societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 57,97% iar cu privire la stabilirea prin estimare a veniturilor pentru diferenta de 7,06%, respectiv colectarea suplimentara a TVA societatea contestatoare nu a avut obiectiuni, insusindu-si constatările organelor de inspectie fiscala.

In concluzie, avand in vedere prevederile legale invocate in speta, organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat TVA asupra bazei de impunere stabilita prin estimare in conformitate cu prevederile art.137 si 140 din Codul fiscal care prevad:

-art.137

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), 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. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

-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 cotelor reduse."

In consecinta, se va respinge ca neintemeiate contestatia formulata de societate cu privire la TVA colectata suplimentar asupra bazei de impunere stabilita prin estimare in conditiile in care argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

3. In ceea ce privesc accesoriile contestate de societate, mentionam:

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala pe perioada 25.07.2011-23.10.2011, au stabilit dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata, in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

-art.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

ART. 120

Dobânzi

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

ART. 120¹*)

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din prevederile legale enunțate se reține ca majorările de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca dobanzile in valoare si penalitatile, calculate de organele de inspectie fiscala pe perioada 25.07.2011-23.10.2011 sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a desfiintat partial Decizia de impunere, pentru TVA in valoare de .lei, urmeaza sa se desfiinteze partial actul administrativ fiscal contestat si pentru accesoriile reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, potrivit principiului de drept " accesorium sequitur principale" si sa se respinga contestatia ca neintemeiata pentru suma reprezentand dobanzi si penalitati aferente TVA de plata, respinsa prin prezenta decizie

B) Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2010 si perioada 01.01.2011-30.06.2011, stabilita prin Dispozitia de masuri, respectiv diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile nedeductibile fiscal si stabilirea de venituri suplimentare prin estimare, mentionam:

1)Cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2010-30.06.2011, contestate de societate, se compun din:

- cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor efectuate de catre SC F
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2010
- cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar
- cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in contul 628
- cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2010
- cheltuieli de intretinere si verificare a utilajelor
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in perioada 01.01.2011-28.02.2011
- cheltuieli de transport inregistrate in contul 624 privind transportul unui cupctor achizitionat din Turcia
- cheltuieli cu verificarea utilajelor

- cheltuieli cu studiul de impact asupra mediului si a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor pentru marirea capacitatii de productie
- cheltuieli cu proiectului tehnic pentru marirea capacitatii de productie de la 3,6 tone/zi la 46 tone/zi
- cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale aferente anului 2011

a) In ceea ce privesc cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica , inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC F contestate de societate, D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor, inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.10.2010-31.01.2011, in conditiile in care TVA aferenta acestor prestari de servicii a fost respinsa la deductibilitate pe motiv "lipsa documente justificative"prin Decizii de impunere anterioare, emisa ca urmare a solutionarii cererilor privind deconturile de TVA cu suma negativa.

In fapt, SCX, in perioada 01.10.2010-31.01.2011 a inregistrat in contabilitate, in contul 628, cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor, in baza urmatoarelor facturi:

- cheltuielile au fost inregistrate in baza facturilor nr emise de SC F in baza Contractului;
- cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC F in baza contractului;
- cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC F in baza contractului;

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative(devize de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor) din care sa reiasa natura serviciilor prestate, tarifele percepute, numarul de ore sau alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza acestor facturi.

Totodata, din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, urmare a verificarii partiale a contribuabilului, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa din luna decembrie 2010 si luna martie 2011, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor mai sus enumerate pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa natura prestatiiilor, tarifele percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate.

In contestatia formulata, referitor la cheltuielile cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor, societatea contestatoare sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative necesare si prevazute de normele legale, in baza carora a inregistrat in contabilitate aceste cheltuieli, fara a face referire si prezenta la dosarul contestatiei aceste documente.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

"(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; [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"

La pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, se prevede:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate cheltuielile deductibile fiscal la calculul profitului impozabil sunt cele efectuate în scopul realizării de venituri .

Sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii și pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

De asemenea, pentru ca cheltuielile cu prestațiile de servicii să fie deductibile fiscal trebuie îndeplinite cumulativ două condiții:

-serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți iar justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru,

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

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare nu a făcut dovada efectuării operațiilor deoarece nu a prezentat în timpul controlului sau la dosarul contestației documente care să justifice realizarea operațiilor înscrise în facturile emise de SC F respectiv devize de lucrări din care să rezulte natura prestațiilor, tarifele percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care să justifice contravaloarea sumelor facturate, procese verbale de recepție din care să rezulte prestarea în fapt a serviciilor de întreținere și revizie tehnică a utilajelor.

Aceste elemente nu rezultă nici din Contractul de prestări servicii încheiat între SC F în calitate de prestator și SC X în calitate de beneficiar, existent în copie la dosarul contestației și în baza căruia au fost emise facturile de către SC F.

La pct.4 din Contract se prevede ca "Pretul prestatiei **se va stabili lunar in functie de serviciile de intretinere si revizie tehnica efectuata**, conform facturilor emise de prestator iar **"pretul se va plati in numerar "**.

Societatea contestatoare sustine ca a prezentat documente in sustinerea acestui capat de cerere, insa la dosarul contestatiei aceste documente nu se regasesc.

In temeiul prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

Mai mult, dupa cum am mentionat si mai sus prin Decizia de impunere F-BV emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere F-BV emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor in cauza pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa natura prestatiilor, tarifele percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate.

Taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de SC F in baza Contractului, respectiv Contractului, respinsa la deductibilitate si totodata la rambursare nu a fost contestata de societate.

Cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturilor mai sus enumerate au reprezentat baza impozabila pentru TVA respinsa la deductibilitate prin Deciziile de impunere anterioare si insusita de societate ca fiind nedeductibile fiscal.

Prin urmare, se retine ca cheltuielile inregistrate in contabilitate cu facturile mai sus enumerate sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conditiile in care nu s-a facut dovada efectuarii in fapt a prestarii de servicii, nu s-au prezentat documente care sa justifice natura serviciilor, necesitatea prestarii acestor servicii in scopul activitatilor desfasurate.

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile deoarece argumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

b).Referitor la cheltuielile cu amortizarea aferente perioadei 01.01.2010-31.10.2010 si cheltuielile cu amortizarea aferente perioadei 01.01.2011-28.02.2011, D.G.F.P.prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea din perioadele 01.01.2010-31.10.2010 si 01.01.2011-28.02.2011, in conditiile in care s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat in evidentele contabile amortizarea mijloacelor fixe pe o perioada anterioara repunerii in functiune a acestora.

In fapt, urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si perioada 01.01.2011-28.02.2011, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, fara a inregistra venituri din activitatea de productie.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin Note explicative, au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii referitor la inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe pe perioadele in care nu s-au inregistrat venituri impozabile.

In raspunsul dat prin adresa, reprezentantul legal al societatii precizeaza urmatoarele :

"Perioada 01.01.2010-31.10.2010

Pentru mijloacele de transport – stivuitor - si cladiri, aduse ca aport la capitalul social, se calculeaza amortizare incepand cu data de 01.01.2010, pana in 28.02.2010, iar in martie 2010 se storneaza sumele inregistrate in lunile anterioare. Calculul

amortizării se reia începând cu luna 07.2010, luna în care are loc achiziționarea de noi terenuri și clădiri

iar pentru perioada 01.01.2011-28.02.2011, precizează:

“În luna ianuarie 2011, doar cuptorul de topit plumb nu s-a folosit, acesta fiind în reparație capitală, dar restul utilajelor (mașini de tăiat capace, moara de macinat plastic, mașina de extras borne) au fost folosite pentru dezmembrarea acumulatorilor auto uzati achiziționați în cursul lunii decembrie.”

În condițiile în care s-a constatat că societatea nu a utilizat mijloacele fixe în vederea obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 și 01.01.2011-28.02.2011, în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În contestația formulată, referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, societatea contestatoare susține că organele fiscale în raport de dispozițiile art.24 alin.(2) din Codul fiscal, au dat o interpretare forțată prevederilor legale, în condițiile în care acestea nu au dovedit că mijloacele fixe amortizabile nu au fost puse în funcțiune sau că acestea nu sunt destinate și utilizate în producția de bunuri.

Mentionează faptul că, toate mijloacele fixe sunt vechi, au un grad avansat de uzură fizică și morală iar pentru a putea fi utilizate în activitatea de producție au necesitat efectuarea de revizii și reparații iar dispozițiile legale nu prevăd expres faptul că nu se poate calcula amortizarea unui mijloc fix într-o astfel de situație.

În speta, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și (3) lit.i) , art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

-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;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an;[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

La pct 70² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

"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."

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe se prevede :

"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normala de utilizare ramasa, începând cu luna urmatoare repunerii în functiune a acestora (...)";

In OMFP 3055/2009, pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, la pct. 68, sectiunea 8, cap.2, anexa 1, se prevede:

"(1) Costul de achizitie sau costul de productie al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economica trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economica (amortizare).

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economica reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economica. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economica se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv."

Din prevederile legale enuntate se retine ca, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si cele reglementate prin actele normative in vigoare; cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitate in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Potrivit definitiei date la art.24 din cod, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

a) **este detinut si utilizat în productia**, livrarea de bunuri **sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

b) are o valoare fiscala mai mare decat limita stabilita prin hotarare a Guvernului, la data intrarii în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

In conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel puțin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In speta, societatea a amortizat mijloacele fixe existente in patrimoniul societatii, inregistrand in contabilitate cheltuieli cu amortizarea la 31.10.2010, conform balantei de verificare din luna octombrie 2010 existenta in copie la dosarul contestatiei.

Din balanta de verificare din luna martie 2011, la rubrica "sume precedente" contul 6811 "Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizarilor" rezulta ca au fost inregistrate cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, pe lunile ianuarie si februarie 2011.

Analizand veniturile inregistrate de societate pe aceste perioade se retin urmatoarele:

Conform balantei de verificare din luna octombrie 2010 existenta in copie la dosarul contestatiei, se retine ca societatea a inregistrat doar venituri din dobanzi, pe perioada 01.01.2010-31.10.2010.

In balanta de verificare din martie 2011 la rubrica "sume precedente" contul 701 "venituri din vanzarea produselor finite" societatea a inregistrat venituri...

Din documentele existente la dosarul cauzei (raport de inspectie fiscala, note explicative, balante de verificare) rezulta ca pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si perioada 01.01.2011-28.02.2011, societatea nu a desfasurat activitate de productie in care utilajele supuse amortizarii sa fi fost utilizate in vederea obtinerii de produse finite (cont 345) sau productie in curs de executie (cont 332).

Prin urmare se retine ca, cheltuielile cu amortizarea utilajelor inregistrate in contabilitate pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si cheltuielile cu amortizarea utilajelor inregistrate in contabilitate pe perioada 01.01.2011-28.02.2011 sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2010 respectiv la 30.06.2011, deoarece acestea nu au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile, societatea neinregistrand venituri impozabile pe aceste perioade.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, in conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Astfel, societatea contestatoare va recupera valoarea fiscala neamortizata a utilajelor in cauza pe durata normala de utilizare ramasa, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora respectiv incepand cu luna urmatoare inceperii productiei.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale enuntate in speta si faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate in contabilitate pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si cheltuielile cu amortizarea utilajelor inregistrate in contabilitate pe perioada perioada 01.01.2011-28.02.2011.

c) In ceea ce privesc cheltuielile reprezentand uzura obiectelor de inventar, contestate de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele pentru care intelege sa conteste cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala.

In fapt, societatea a inregistrat in contabilitate, prin Nota contabila, pe cheltuieli suma reprezentand uzura obiectelor de inventar.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand uzura obiectelor de inventar .

SC X desi contesta cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar, considerate ca nedeductibile fiscal prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste cheltuieli considerate ca nedeductibile fiscal.

In speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care prevede:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

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

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa 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;"

In conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar respinse la deductibilitate prin actul administrativ fiscal contestat iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care contribuabilul a contestat aceasta cheltuiala, urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata cu privire suma reprezentand cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar.

d) In ceea ce privesc cheltuielile cu salariile si asigurarile sociale, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care in raportul de inspectie fiscala nu au fost analizate aceste cheltuieli.

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu salariile si cheltuielile cu contributiile la asigurari sociale inregistrate de societate in contabilitate in contul 641" Cheltuieli cu salariile personalului" si contul 645"Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala", pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si 01.01.2011-28.02.2011, pe motiv ca societatea nu a realizat venituri impozabile in aceasta perioada.

In contestatia formulata referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu salariile si contributiile la asigurari sociale, societatea mentioneaza ca in luna august 2010 s-au inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu retributia managerului general iar incepand cu data de 01.09.2010 a fost angajat personalul TESA care s-a ocupat de obtinerea avizelor si autorizatiilor de functionare, prospectarea pietei in vederea incheierii contractelor de aprovizionare cu materii prime si materiale.

La data de 15.09.2010 au fost angajati muncitori, in vederea demararii probelor tehnologice.

Societatea considera ca masura impusa de organele de inspectie fiscala, privind respingerea la deductibilitate a cheltuielilor cu salariile si contributiile la asigurari sociale precum si invocarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, sunt nelegale.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.21 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

*"(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.***

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;

g) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă; [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*l) **alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;***"

Din prevederile legale enuntate se retine ca, pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile cat si cheltuielile reglementate prin actele normative in vigoare.

Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri taxabile cheltuielile cu contributiile obligatorii reglementate prin actele normative in vigoare.

Sunt cheltuieli deductibile fiscal si cheltuielile salariale prevazute la Titlu III din Codul fiscal.

In ceea ce privesc cheltuielile salariale si cheltuielile cu contributiile sociale pe anul 2010, din contestatia formulata si raspunsul reprezentantului legal al societatii la Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala rezulta ca incepand cu luna august 2010 s-au inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu retributia managerului general, conform Contractului de mandat. Societatea a facut primele angajari in data de

01.09.2010 cand a angajat personalul TESA care pana la inceperea activitatii de productie s-a ocupat de obtinerea avizelor si autorizatiilor de functionare, prospectarea pietei in vederea incheierii contractelor de aprovizionare cu materii prime si materiale. Din data de 15.09.2010 au fost angajati muncitorii in vederea demararii probelor tehnologice.

In ceea ce privesc cheltuielile salariale si cheltuielile cu contributiile sociale, inregistrate in evidentele contabile in perioada ianuarie -februarie 2011, din raspunsul reprezentantului legal al societatii la Nota explicativa, rezulta ca:

"In urma probelor tehnologice executate incepand cu data de 01.11.2010, in luna decembrie cuptorul de topit plumb s-a defectat, fiind necesara reparatia acestuia. S-a incercat repararea acestuia cu firma specializata, dar fara rezultate pozitive.

Urmare a acestui fapt, in luna ianuarie a fost necesara dezbaterea cuptorului (curatirea la interior a cuptorului de caramida refractara – captuseala cuptorului - si plumbul solidificat in interior). Dezbaterea si curatirea interioara a cuptorului a fost realizata de angajatii societatiiX.

S-a efectuat o noua reparatie a cuptorului (resamotare interioara a cuptorului cu caramida refractara), executata, de aceasta data, de SC F, in baza Contractului .

Dupa efectuarea probelor tehnologice, la inceputul lunii februarie, cuptorul s-a defectat din nou, motiv pentru care s-a luat hotararea achizitionarii unui cuptor nou.

Urmare a acestui fapt, in luna februarie 2011 activitatea a fost oprita, personalul direct productiv fiind in concediu fara plata toata luna, iar personalul TESA jumatate din zilele lucratoare aferente lunii februarie.

Datorita faptului ca in perioadele sus-mentionate s-au inregistrat cheltuieli salariale s-au inregistrat si cheltuieli cu asigurarile sociale. "

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Dispozitiei de masuri , rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu salariile si contributiile sociale inregistrate de societate in contabilitate in contul 641" Cheltuieli cu salariile personalului" si contul 645"Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala", pe perioada 01.01.2010-31.10.2010 si 01.01.2011-28.02.2011, in temeiul prevederilor art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pe motiv ca aceste cheltuieli nu se regasesc in costul productiei realizate sau serviciilor prestate, fara a analiza starea de fapt a societatii, respectiv ca aceasta se afla la inceputul activitatii de productie, documentele privind inregistrarea in evidentele contabile a cheltuielilor salariale(contracte de munca, fisa postului, pontaj, plata efectiva a drepturilor salariale) precum si a cheltuielilor cu contributiile la asigurari sociale aferente salariilor platite efectiv.

Organele de inspectie fiscala nu au analizat munca prestata de managerul general in baza Contractului de mandat sau a personalului TESA avand in vedere ca potrivit sustinerilor societatii contestatoare personalul TESA pe perioada 01.09.2010-31.10.2010, s-a ocupat de obtinerea avizelor si autorizatiilor de functionare, prospectarea pietei in vederea incheierii contractelor de aprovizionare cu materii prime si materiale pentru inceperea activitatii de productie.

In ceea ce priveste luna februarie 2011, cand, conform sustinerilor societatii contestatoare, personalul productiv a fost in concediu fara plata iar personalul TESA a lucrat jumatate din luna, organele de inspectie fiscala nu au analizat si verificat statele de plata intocmite de societate pe aceasta perioada precum si cheltuielile inregistrate in contabilitate in acesta perioada.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune referitoare la plata salariilor catre angajati sau la plata contributiilor sociale la bugetul asigurarilor sociale, daca acestea au fost stabilite potrivit legii.

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei se afla doar statele de plata intocmite de societate, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acestui capat de cerere.

Potrivit art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;"

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz." iar potrivit art.65 alin.(2) din același act normativ:

"(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

Se retine ca, in masura sa examineze, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare determinarii corecte a situatiei fiscale a contribuabilului in raport de prevederile legislatia fiscala in domeniu, sunt organele de inspekție fiscala.

Pentru cauza in speta se aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, se va desfiinta partial Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa in baza Raportul de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile cu salariile si cheltuielile cu contributiile sociale aferente perioadei 01.01.2010-31.10.2010 si cheltuielile cu salariile si contributiile sociale aferente perioadei 01.01.2011-28.02.2011, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale pe perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va analiza aceste cheltuieli in raport de evidentele contabile ale contribuabilului , de starea de fapt a societatii, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

e)In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli de transport inregistrate in contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane", cauza supusa solutionarii este daca Biroul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul D.G.F.P.se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta argumentele pentru care intelege sa conteste cheltuielile de transport, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in contul 624"Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane", cheltuielile de transport inscrise in factura emisa de furnizor, reprezentand contravaloare transport pentru cuptor rotativ achizitionat din Turcia .

In conformitate cu prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene , sectiunea 8 "reguli de evaluare - 8.1.1. Evaluarea la data intrarii în entitate:"

"50. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

51. - (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

(2) Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Potrivit prevederilor legale invocate, bunul se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare care în speta se stabilește la costul de achiziție al bunului; Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

Astfel, cuptorul rotativ achiziționat din Turcia trebuia înregistrat în contabilitate în contul 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plante" la costul de achiziție care cuprinde și cheltuielile de transport, iar bunul în cauză va fi supus amortizării în conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale invocate în speta, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de transport al cuptorului în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal.

SC X deși contestă cheltuielile de transport, considerate ca nedeductibile fiscal prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste aceste cheltuieli considerate ca nedeductibile fiscal.

În speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, care prevede:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

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

În speta, sunt incidente și prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa 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;"

In conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate cheltuielile de transport respinse la deductibilitate prin actul administrativ fiscal contestat iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceasta cheltuiala, urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata cu privire suma reprezentand cheltuieli de transport.

f)In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu servicii executate de terti considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC F reprezentand revizii tehnice utilaje conform contract, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra documentelor prezentate de societate la dosarul contestatiei.

In fapt, SC X a inregistrat in evidentele contabile factura emisa de SC F reprezentand revizii tehnice utilaje si TVA deductibila.

Factura a fost emisa in baza Contractului incheiat intre SC F in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar, avand ca obiect (pct.2.1) "prestare de servicii constand in servicii de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR."

Potrivit pct.3.1 din contract "durata contractului este de 1 an de la data semnarii sale de catre ambele parti contractante."

Pretul contractului, potrivit pct.4 din Contract , "**se va stabili lunar in functie de serviciile de intretinere si revizie tehnica efectuata**, conform facturilor emise de prestator" iar "**pretul se va plati in numarul** ".

La punctul 6 "obligatiile partilor" se prevede:

"6.1. Prestatorul se obliga:

-sa efectueze prestatiile la datele convenite cu beneficiarul

-sa garanteze calitatea prestatiei

-sa respecte normele de protectia muncii potrivit conventiei anexate la prezentul contract

6.2.Beneficiarul serviciilor se obliga:

-sa emita comenzi pentru fiecare prestatie care se va executa

-sa foloseasca personal calificat pentru folosirea utilajului

-sa prezinte prestatorului defectiunile aparute

-sa completeze un jurnal al utilajului in cauza cu timpii de functionare ai acestuia si defectiunile constatate la acesta

-sa efectueze plata prestatiei la termenele convenite prin prezentul contract."

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, din devize de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor nu rezulta natura prestatiilor efectuate, tarife percepute, nr. de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumei facturate astfel ca, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturii

reprezentand contravaloare prestari servicii intretinere utilaje luna martie 2011, emisa de SC F.

In contestatia formulata, SC X sustine ca reviziile si reparatiile s-au efectuat in vederea punerii in functiune a utilajelor si ca au fost a prezentate organelor de inspectie fiscala documentele justificative privind prestarea de servicii , astfel ca cheltuielile cu reviziile si intretinerea utilajelor sunt deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pe anul 2011.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Codul fiscal , potrivit caruia:

"(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:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"

coroborat cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal , potrivit caruia:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, cheltuielile deductibile fiscal la calculul profitului impozabil sunt cele efectuate in scopul realizarii de venituri .

Sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care nu au la baza un documente justificative iar contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate.

Pentru ca cheltuielile cu prestarile de servicii sa fie deductibile fiscal trebuie ca acestea sa indeplineasca, cumulativ, doua conditii:

-serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti iar justificarea prestarii efective a serviciilor sa se efectueze prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru,

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat factura emisa de SC F insotita de un deviz de lucrari aferent facturii din care rezulta ca:

-In perioada 01.02.2011-31.03.2011 personalul sectiei Turnatorie a SC F a desfasurat urmatoarele operatiuni de intretinere, reparatii si asistenta tehnica pentru beneficiarul X:

1.Lucrari de intretinere(monogrinda 3,2 tf, revizie instalatie aer comprimat, gaz metan si energie electrica):

2.Lucrari de asistenta tehnica (realizare inzidire cuptor elaborare Pb)

Devizul de lucrari poarta stampila si semnatura prestatorului de servicii cat si a beneficiarului serviciilor.

La dosarul contestatiei se afla si Procesul verbal de receptie intocmit ca urmare a "incheierii lucrarilor de intretinere la monogrinda 3,2 tf, a reviziei instalatiei de aer comprimat, gaz metan si energie electrica, lucrarilor de asistenta tehnica- realizare inzidire cuptor elaborare Pb, in care se specifica faptul ca " lucrarile au fost executate corespunzator, conform preturilor acceptate prin devizul de lucrari acceptat si semnat de ambele parti iar instalatiile verificate functioneaza in parametrii normali."

Procesul verbal de receptie poarta semnatura si stampila prestatorului de servicii cat si a beneficiarului serviciilor

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei, pe motiv ca nu a fost pus la dispozitie Contractul in timpul controlului si nici la dosarul contestatiei.

Dupa cum am mentionat mai sus, contractul se afla la dosarul contestatiei iar organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei.

De asemenea, analizand Contractul, se constata ca acesta are ca obiect "prestare de servicii constand in servicii de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR, " insa din procesul verbal de control incrucisat, incheiat de organele de inspectie fiscala la SC F cu privire la "verificarea operatiunilor comerciale derulate cu SC X" rezulta ca aceasta societate are ca obiect de activitate "Fabricarea de pompe si compresoare".

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta daca SC F este autorizata si dispune de personal calificat pentru realizarea serviciilor de intretinere si revizie tehnica a utilajelor, conform recomandarilor producatorilor si prescriptiilor tehnice stabilite de catre ISCIR.

In devizul de lucrari se specifica ca SC F a prestat servicii constand in revizie gaz metan si revizie energie electrica, pentru care societatea prestatoare ar trebui sa dispusa de personal autorizat pentru a efectua aceste revizii.

Totodata, in contract la pct.6.2"beneficiarul se obliga" se specifica faptul ca SC X are obligatia de a emite comenzi pentru fiecare prestatie care se va executa, sa completeze un jurnal al utilajului in cauza cu timpii de functionare si defectiunile constatate la acesta, insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezuta ca organele de inspectie fiscala ar fi analizat aceste documente iar societatea contestatoare ar fi prezentat organului de inspectie fiscala aceste documente.

Se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au utilizat toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a starii de fapt fiscale a contribuabilului si de asemenea nu au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei .

In masura sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului sunt organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecţiei fiscale;

f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activităţi generatoare de venituri impozabile;"

Potrivit prevederilor legale invocate, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala vor utiliza toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a starii de fapt fiscale a contribuabilului in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, stabilirea de diferente de obligatii fiscale, verificarea locului unde se realizeaza activitatea generatoare de venituri , aplicand corect legislatia

fiscala in domeniul impozitului pe profit, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitare.

Dupa cum am mentionat si mai sus, societatea contestatoare a prezentat la dosarul contestatiei probe noi, deviz de lucrari, proces verbal de receptie a lucrarilor asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat.

Art.213 alin.(1) si (4) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Prin urmare, in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

si se va desfiinta partial Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, cu privire la cheltuielile cu serviciile executate de terti .

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va verifica daca prestarea de servicii de intretinere a utilajelor a fost realizata in fapt si a fost necesara desfasurarii activitatii contribuabilului, in raport de precizarile din prezenta decizie si prevederile legale aplicabile in speta.

g)Referitor la cheltuielile, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand intocmire documentatie pentru obtinerea avizului de de Gospodarire a Apelor, studiu de evaluare a impactului asupra mediului, proiect documentatie pentru obtinerea acordului de mediu, in conditiile in care acestea reprezinta cheltuieli de dezvoltare, care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii pe durata contractului sau durata de utilizare.

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 628"cheltuieli cu servicii executate de terti" , cheltuieli deductibile fiscal, astfel:

-in baza facturii emisa de SC H reprezentand contravaloare"intocmire documentatie in vederea obtinerii Avizului de Gospodarire a Apelor pentru investitia-Marirea capacitatii cuptoarelor de plumb la SC X - conform contract" societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli deductibile fiscal .

-in baza facturii emisa de SC H reprezentand contravaloare "Intocmire studiu de evaluare a impactului asupra mediului pentru investitia investitia-Marirea capacitatii cuptoarelor de plumb la SC X rest de plata 50% din contract" societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli deductibile fiscal.

-in baza facturii emisa de PFA D , reprezentand contravaloare" proiect documentatie pentru obtinerea acordului de mediu-SC X" societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli deductibile fiscal.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca in timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative / deize de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor executate, din care sa reiasa natura prestatiilor efectuate , tarifele percepute, nr.de ore sau orice alte elemente care sa justifice contravaloarea sumelor facturate, respectiv inregistrate pe cheltuieli .

De asemenea, mentioneaza faptul ca, serviciile de documentatii pentru obtinere de avize apa SGA si documentatie studiu de impact pentru marirea capacitatii de productie, respectiv documentatie/proiect pentru marirea capacitatii de topire/turnare nu s-au materializat in fapt, nefiind justificata inregistrarea acestora pe cheltuieli deductibile, motiv pentru care au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

In contestatia formulata, SC X sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate **cheltuielile privind contravaloarea studiului de impact asupra mediului, a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarirea apelor si a proiectului tehnic privind cresterea capacitatii de productie de la 3,6 tone/zi la 46 tone/zi** , fara a lectura documentatiile prezentate pentru a putea intelege ce inseamna marirea unei capacitati de productie, ce etape trebuie parcurse, cate autorizatii si aprobari trebuie obtinute.

Din documentele existente la dosarul contestatiei si sustinerile societatii contestatoare se retine ca in speta este vorba despre cheltuieli efectuate de societate in vederea maririi capacitatii cuptoarelor de plumb si cresterea productiei de la 3,6 tone/zi la 46 tone/zi in vederea obtinerii de beneficii viitoare (asa cum sustine si contestatoarea in contestatia formulata). Aceste cheltuieli se incadreaza in categoria imobiliarilor necorporale respectiv-cheltuielilor de dezvoltare , de extindere a activitatii entitatii .

Cu privire la aceste cheltuieli in Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.75, pct.78,pct.80, se prevad urmatoarele:

*"75. - **Cheltuielile de constituire** sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau **dezvoltarea unei entități** (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și **extinderea activității entității**).*

78. - (1) Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

(2) O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale."[...]**

*80. - (1) **Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.***

(2) În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o."

Potrivit acestui act normativ aceste chetuieli se inregistrarea in:

"Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența immobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute ca immobilizări necorporale.

Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" este un cont de activ.

În debitul contului 203 "Cheltuieli de dezvoltare" se înregistrează:

-lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (233, 721, 404);"

La art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare se prevede:

"(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."

Se reține ca cheltuielile referitoare la extinderea activității entității, dezvoltarea acestora se înregistrează în contul 203 " *Cheltuieli de dezvoltare*".

Având în vedere că în speta este vorba despre achiziționarea unor studii și proiecte în vederea măririi capacității cuptoarelor de plumb, în vederea dezvoltării activității de producție a societății, societatea avea obligația de a înregistra contravaloarea acestor studii și proiecte în conturi de immobilizări necorporate.

Chiar societatea contestatoare susține că aceste studii și proiecte au fost realizate în vederea extinderii activității de producție și realizării de beneficii viitoare.

Potrivit legii aceste cheltuieli sunt supuse amortizării; perioada de amortizare fiind pe durata contractului sau durata de utilizare.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că decizia societății contestatoare de a contracta serviciile oferite de SC H și PFA D a fost de a moderniza și dezvolta activitatea de producție a societății, în vederea obținerii de beneficii viitoare.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe perioada de utilizare, astfel că aceste cheltuieli vor fi deductibile fiscal urmând a amortizării lor pe perioada de utilizare .

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"(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."

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor reprezentând studiu de evaluare a impactului asupra mediului pentru investiția-Mărirea capacității cuptoarelor de plumb, întocmire documentație în vederea obținerii Avizului de Gospodărire a Apelor pentru investiția-Mărirea capacității cuptoarelor de plumb la SC X, proiect documentație pentru obținerea acordului de mediu-SC X, pe motiv că aceste cheltuieli nu s-au materializat în fapt.

Societatea nu a prezentat la dosarul contestației avizul obținut de la S.G.A sau acordul obținut de la Autoritatea de Protecția a Mediului care să justifice aceste cheltuieli.La dosarul contestației societatea a prezentat facturile mai sus enumerate în copie xerox și procesele verbale de predare-primire a studiilor respectiv a proiectului.

Prin urmare, cheltuielile reprezentand studiu de evaluare a impactului asupra mediului pentru investitia-Marirea capacitatii cuptoarelor de plumb, intocmire documentatie in vederea obtinerii Avizului de Gospodarire a Apelor pentru investitia-Marirea capacitatii cuptoarelor de plumb la SC X, proiect documentatie pentru obtinerea acordului de mediu-SC X, sunt nedeductibile fiscal pe perioada verificata, in conformitate cu prevederile pct.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntate,astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

2.Referitor la veniturile estimate, stabilite de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra masurii organelor de inspectie fiscala privind estimarea veniturilor din productia de plumb realizata prin aplicarea gradului de recuperare de 65%, ca urmare a prelucrarii cantitatii de materie prima (acumulatori uzati, deseuri de plumb) in perioada 01.10.2010-31.12.2010 si 01.04.2011-30.06.2011, in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala.

In fapt, urmare a verificarii s-a constatat ca, **in perioada 01.10.2010-31.12.2010** societatea a achizitionat cantitatea de materii prime necesare procesului de productie (deseuri plumb din baterii uzate , antracit, soda calcinata, argila), acestea insumand.. lei. Din materialele achizitionate, **ponderea o detin deseurile de plumb**. Societatea a consumat materii prime in cantitate totala de.. kg , in valoare totala de lei, din care deseuri de plumb in cantitate de.. kg in valoare de .. lei.

Urmare a analizei productiei realizate/inregistrate in evidenta contabila s-a constatat ca s-a obtinut cantitatea de ..kg lingou de plumb , in valoare de ..lei, societatea nejustificand **diferenta de cheltuieli cu materia prima de ..lei** .

Din explicatiile furnizate de reprezentantul societatii urmare a notificarii si din practica altor societati care desfasoara aceasta activitate organele de inspectie fiscala au retinut ca gradul de recuperare al plumbului este de 65% , diferenta de 35% reprezentand pierderi tehnologice.

Pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 26,19% .

Pentru diferenta de 38,81%(65%-26,19 %)din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseuri plumb), societatea nu a facut dovada utilizarii acesteia, organele de inspectie fiscala asimiland-o cu o lipsa in gestiune de materie prima , respectiv utilizarea acesteia pentru realizarea de produse finite neinregistrate in contabilitate in conturile de venituri realizate (701 sau 711), stabilind prin estimare venit suplimentar.

In perioada 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a **consumat cantitatea de materii prime** auxiliare necesare procesului de productie (deseuri plumb din baterii uzate , antracit, soda calcinata, argila).

Analizand productia realizata/inregistrata in evidentele contabile organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a obtinut cantitatea de.. kg lingou de plumb, in valoare de.. Lei, **diferenta de cheltuieli cu materia prima** nefiind acoperita de veniturile realizate si neregasindu-se nici in productie in curs de executie la finele perioadei de raportare (30.06.2011).

In perioada 01.04.2011-30.06.2011, societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 35,97% .

Societatea nu face dovada utilizarii diferenta de 29,03% (65-35,97%) din cantitatea de materie prima de baza consumata (deseu plumb), aceasta fiind asimilata cu o lipsa in gestiune de materie prima.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de materie prima consumata si nejustificata aplicand diferenta de 29,03% , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata ,

Pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 si 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au estimat venituri asupra diferentei de materie prima de baza consumata (deseu plumb) si nejustificata de societate.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca veniturile estimate sunt netemeinice si nelegale, neavand la baza o sustinere probatorie dupa cum a argumentat si la pct.1 lit.b) colectarea TVA asupra veniturilor stabilite prin estimare, din contestatia formulata.

Societatea sustine ca, prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala pe anul 2010 si semestrul I 2011, in raport de cheltuielile respinse la deductibilitate si veniturile stabilite suplimentar prin estimare iar prin Dispozitia s-a dispus ca in perioada urmatoare contestatoarea sa tina seama de pierderea fiscala, astfel determinata.

Societatea contestatoare nu este de acord cu masura impusa de organele de inspectie fiscala si solicita anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, referitor la acest capat de cerere.

Dupa cum am mentionat si la pct.A 2) din prezenta decizie, referitor la estimare bazei de impunere, in speta sunt incidente prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

"(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

coroborat cu prevederile art.65 alin.(2) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare."

Din prevederile legale invocate se retine ca, la estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la

dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

In speta, se retine ca la estimarea bazei de impunere pe perioada 01.04.2011-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au avut in vedere explicatiile date de societate in raspunsurile date la notele explicative ale organelor de inspectie fiscala urmare a verificarilor parțiale efectuate in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa, astfel:

-Prin Notificarea (inspectie fiscala finalizata prin Decizia de impunere perioada verificata 01.10.2010-31.12.2010) organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la diferenta de cheltuiala cu materia prima neacoperita de veniturile realizate si neregasita nici in productia in curs de executie la finele perioadei de raportare.

In raspunsul dat la Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii, precizeaza:

"In perioada verificata, 01.10.2010 – 31.12.2010, SC X nu a desfasurat o activitate de productie propriu-zisa, aflandu-se in probe tehnologice.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca s-a consumat o cantitate de.. kg deseuri baterii si acumulatori uzati rezultand o cantitate de.. kg lingou de plumb.

Compozitia unui acumulator auto uzat este urmatoarea:

- Componente Pb (sub forma de pasta, borne) : 78,2%
- Electrolit (acid sulfuric) : 10,0% - se regaseste in bazinul de stocare
- Carcasa polipropilena : 6,8% - se afla in stoc
- Separator plastic : 5,0% - deseuri eliminate

Urmare a celor prezentate mai sus, din cantitatea de baterii si acumulatori uzati rezulta o cantitate de componente Pb destinate introducerii in cuptor, in vederea topirii.

Din studiile de specialitate si din practica altor societati care desfasoara aceasta activitate, gradul de recuperare al plumbului este de maxim 65%.

In aceste conditii, cantitatea de plumb care ar fi trebuit obtinuta este de.. kg.

In acumulatorii auto uzati, plumbul se gaseste sub forma de plumb metalic numai in bornele de legatura, restul fiind sub forma de oxizi si sulfat de plumb.

Daca pentru topirea plumbului metalic nu apar probleme deosebite (temperatura de topire maxim 400 0 C), oxizii si sulfatul de plumb se topesc la temperaturi de peste 1200 0 C, in prezenta unor agenti reducatori, cum este soda calcinata si praf de carbune.

Atat cantitatile de agenti reducatori, cat si temperaturile la care acestia se introduc in cuptor, nu se regasesc in literatura de specialitate, acestea fiind determinate in urma incercarilor repetate. In cazul in care reactiile chimice ce au loc intre agentii reducatori si oxizii si sulfatul de plumb nu se desfasoara corespunzator, o cantitate mare de plumb nu va putea fi separata, aceasta regasindu-se in zgura evacuata, ca deseuri generate din procesul de productie.

Problemele enuntate mai sus au determinat obtinerea unui grad mediu de recuperare a plumbului de 33,5%, in loc de 65%.

La toate acestea se adauga si functionare defectuoasa a cuptorului de topire datorata neechiparii corespunzatoare a acestuia, lucru evidentiat si prin consumul mare de materiale destinate reconditionarilor si echiparii corespunzatoare a acestuia. “

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, se retine ca:

-societatea a inregistrat in evidentele contabile un grad de recuperare a plumbului de 26,19 %

-Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat pentru diferenta de 38,81 (65%-26,19%) reprezentand materie prima consumata si nejustificata, precum si diferenta de venit neinregistrat in evidentele contabile, avand in vedere pretul unitar/produs finit receptionat si livrat in perioada verificata;Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128, art.137 si art. 140 din Codul fiscal.

Mentionam ca, **societatea si-a insusit diferenta de TVA lei colectata suplimentar asupra bazei impozabile** reprezentand diferenta intre gradul recuperate a plumbului din acumulatorii uzati (65%) si gradul de recuperate a plumbului (26,19%) inregistrat in evidentele contabile de societate, **prin necontestarea Deciziei de impunere si inregistrarea diferentei de TVA in contabilitatea societatii.**

De asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, pe perioada 01.01.2011-31.03.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat un grad de recuperare a plumbului de 57,94% in loc de 65%.

Diferenta de 7,06% din cantitatea de materie prima de baza consumata (desu plumb), nu a fost justificata de societate astfel ca, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea cantitatii de produs finit realizat din cantitatea de 7,06% materie prima consumata si nejustificata , avand in vedere pretul unitar /produs finit receptionat si livrat in perioada verificata ;Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128, art.137 si art. 140 din Codul fiscal.

Mentionam ca si de aceasta data societatea si-a insusit diferenta de TVA colectata suplimentar asupra bazei impozabile reprezentand diferenta intre gradul recuperate a plumbului din acumulatorii uzati de 65% si gradul de recuperate a plumbului de 57,94% inregistrat in evidentele contabile de societate, prin necontestarea Deciziei de impunere si inregistrarea diferentei de TVA si a diferentei de venit in contabilitatea societatii.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala la stabilirea prin estimare a veniturilor, din perioada 01.10.2010-31.12.2010, respectiv 01.04.2011-30.06.2011 au avut in vedere actele administrativ fiscale intocmite de organele de inspectie fiscala urmare a verificarilor partiale pe linie de TVA, insusite de societate prin necontestare si inregistrarea diferentelor stabilite suplimentar in evidentele contabile, precum si documentele prezentate de societate in timpul controlului si explicatiile furnizate de reprezentantul legal al societatii urmare a Notelor explicative luate de organele de inspectie fiscala si practica altor societati care desfasoara activitati similare .

Potrivit prevederilor art.64 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia" organele de inspectie fiscala au stabilit niste procente maxime de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati, invocand studii de specialiate, practica altor societati cu activitate similara, fara sa prezinte aceste dovezi" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-Procentul 65% de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati si deseurile de plumb a fost precizat de reprezentantul legal al societatii in raspunsul dat la Notele explicative mai sus enumerate.

De asemenea, despre studiile de specialitate si practica altor societati care desfasoara aceasta activitate similara tot reprezentantul legal al societatii a facut mentiunea in raspunsul la Notele explicative mai sus enumerate.

Dupa cum am aratat si la pct.A2) din prezenta decizie, Gruppo Soges Sinoptic Consulting a realizat un raport de evaluare in martie 2008 respectiv "Evaluarea ex-ante a sistemului de monitorizare si evaluarea instrumentelor economice utilizate in gestionarea bateriilor si acumulatorilor uzati" in care se precizeaza ca, **in conformitate cu Directiva 2006/66/CE :**

"Procesele de reciclare trebuie sa realizeze urmatoarele tinte minime de reciclare:

-reciclarea a 65% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu plumb acid inclusiv reciclarea continutului de plumb la cel mai inalt nivel care este fezabil tehnic , evitand in acelasi timp costurile excesiv"

In conformitate cu Directiva 2006/66/CE a Parlamentului European, Ministerul Economiei si Finantelor -Directia Reciclarea Materialelor in lucrarea "Gestionarea Bateriilor si Acumulatorilor Uzati" intocmita in 3 mai 2007, precizeaza:

"Procesele de reciclare ating urmatoarele randamente minime de reciclare:

a)-65% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu plumb acid

b)-75% din greutatea medie a bateriilor si acumulatorilor cu nichel si cadmiu"

Directiva 2006/66/CE a Parlamentului European si a consiliului din 6 septembrie 2006 a fost implementata in legislatia nationala prin H.G. nr.nr.1132/2008 privind regimul bateriilor si acumulatorilor si al deeurilor de baterii si acumulatori.

La art.9 din H.G. nr.nr.1132/2008 privind regimul bateriilor si acumulatorilor si al deeurilor de baterii si acumulatori, se prevede:

"(2) Până la 26 septembrie 2009:

b) toate bateriile și acumulatorii identificabili colectați în conformitate cu prevederile art. 7 sau ale Hotărârii Guvernului nr. 448/2005 sunt tratați și reciclați prin sistemele care respectă, cel puțin, legislația națională armonizată, în special în ceea ce privește sănătatea populației, siguranța și gestionarea deșeurilor.[...]

(7) Operatorii economici care desfășoară activități de tratare și/sau reciclare sunt obligați să realizeze și să transmită Agenției Naționale pentru Protecția Mediului o evidență care să cuprindă informații privind tipul, numărul și greutatea bateriilor și acumulatorilor primiți pentru tratare și/sau reciclare."

In ceea ce priveste "prezentarea de dovezi de catre organele de inspectie fiscala" aceasta afirmatie nu poate fi luata in considerare la solutionarea contestatiei deoarece societatea contestatoare trebuie sa prezinte dovezi obiective care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

La art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se specifica in mod clar:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

La art.6 si 7 din din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

-art.6

"Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

-art.7

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

Din prevederile legale invocate se retine ca , **societatea contestatoare avea obligatia de a dovedi pe baza de documente, care este gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati si deseurile de plumb achizitionate si utilizate la fabricarea lingourilor de plumb precum si de a justifica lipsa in gestiune de materie prima pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 si perioada 01.04.2011-30.06.2011.**

Mentionam faptul ca la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente intocmite de un specialist in domeniu din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala.

Mai mult, dupa cum am mentionat si mai sus, pe perioada 01.10.2010-31.03.2011, societatea si-a insusit diferenta de TVA colectata suplimentar asupra bazei impozabile stabilite prin estimare de organele de inspectie fiscala asupra diferentei rezultata intre procentul de recuperate a plumbului din acumulatorii uzati si deseuri de plumb de 65% si procentul inregistrat in evidentele contabile de societate.

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile stabilita prin estimare prin aplicarea diferentei de 38,81% rezultata intre procentul de recuperate a plumbului din acumulatorii uzati (65%)si procentul de recuperate (26,19%) inregistrat de societate pe aceasta societate.

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2011-31.03.2011, au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile stabilita prin estimare, prin aplicarea diferentei de 7,06% rezultata intre procentul de recuperate a plumbului din acumulatorii uzati (65%)si procentul de recuperate (57,97%) inregistrat de societate pe aceasta societate.

De asemenea, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au impus inregistrarea in contabilitate a veniturilor stabilite prin estimare.

Prin adresa, inregistrata la D.G.F.P, **SCX , aduce la cunostiinta organelor de inspectie fiscala ca masurile dispuse prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala au fost indeplinite, diferenta de venit a fost inregistrata in contabilitate in contul 7581"Venituri din exploatare in data de 30.06.2011 si anexeaza Registrul jurna din 30.06.2011.**

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, nu justifica lipsa in gestiune de materii prime pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 si perioada 01.04.2011-30.06.2011, ca baza de impozitare stabilita prin estimare de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 a fost insusita de aceasta, prin inregistrarea in contabilitate a TVA colectata suplimentar si necontestarea Deciziei de impunere, in speta se vor mentine ca legale constatatile organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste stabilirea prin estimare a veniturilor suplimentare pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 si veniturilor pe perioada 01.04.2011-30.06.2011.

Referitor la stabilirea profitului impozabil, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"(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."

iar la pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"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."

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) litc) din Codul fiscal:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;"

Din prevederile legale invocate se retine ca veniturile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, precum si **orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor**, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile inregistrate de societate din vanzarea produselor finite sunt inferioare costurilor inregistrate in contabilitate cu producerea lingourilor de plumb. In conditiile in care s-a aplicat procentul de 26,19% respectiv 35,97% reprezentand gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati si deseuri de plumb, societatea nu a acoperit nici macar costul

materiei prime, fara a lua in considerare consumul de utilitati, gradul de uzura a mijloacelor fixe, salariile angajatilor care au contribuit la obtinerea produsului finit respectiv a lingourilor de plumb din perioada 01.10.2010-31.12.2010 respectiv perioada 01.04.2011-30.06.2011.

Astfel, prin aplicarea procentului de 65 % reprezentand gradul de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati (conform Directivei 2006/66/CE, studiilor de specialitate si practica altor societati care desfasoara activitati similare), asupra cantitatii de materie prima (acumulatori uzati si deseuri de plumb), aplicand pretul/kg stabilit de societate, organele de inspectie fiscala in mod legal, au stabilit venituri suplimentare :

Dupa cum am precizat si mai sus, in sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala iar simpla explicatie potrivit careia "conditiile concrete în care contestatoarea a început activitatea de productie (recuperarea plumbului din acumulatorii auto uzati, tehnologia învechita, faptul ca aceasta se afla înca la începutul activitatii si nu are înca pus la punct un proces tehnologic complet, organizat pe faze de productie, nu are înca personal calificat pentru specificul acestei activitati), sunt factori obiectivi care demonstreaza ca procentul de 35,97% de recuperare a plumbului din acumulatorii auto uzati este un procent foarte bun, tinand cont de faptul ca a fost recuperat plumbul doar din borne, puncti si grile nu si din slam ", nu reprezinta argumente care sa probeze lipsa in gestiune a materiei prime pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 si perioada 01.04.2011-30.06.2011, care nu se reflecta in produsul finit sau productie in curs de executie.

Mai mult, cu aceeasi tehnologie de fabricatie societatea contestatoare a inregistrat un grad de recuperare a plumbului din acumulatorii uzati de 57,94%. Pentru diferenta de 7,06% stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra careia s-au stabilit venituri suplimentare, petenta nu a formulat contestatia, insusindu-si constatarile organelor de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la veniturile stabilite prin estimare de organele de inspectie fiscala in conditiile in care argumentele societatii contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

De asemenea, organele de inspectie fiscala in mod legal au dispus prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala diminuarea pierderii fiscale reprezentand venituri stabilite suplimentar prin estimare pe anul 2010 si diminuarea pierderii fiscale la data de 30.06.2011, cu suma reprezentand venituri stabilite suplimentar prin estimare.

C). In ceea ce priveste, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale iar societatea contestatoare nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

In fapt, SC X, prin contestatia formulata se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere cu privire la impozitul pe profit , aferent perioadei 08.12.2009-30.06.2011.

Analizand Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se retine ca, prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare a verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala.

In speta sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia."

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, la pct.9.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

*"9.5. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale."*

iar la pct.12.1 din acelasi act normativ se precizeza:

" Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;"

In conditiile in care prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare verificarilor efectuate iar societatea contestatoare nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau, in interesul sau legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art.217 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala si pct.12.1 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca lipsita de interes.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala, contestata de SC X , cu privire la suma totala, reprezentand:

-TVA

-dobanzi si penalitati aferente TVA

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala, cu privire la suma totala de ...lei reprezentand:

- TVA colectata suplimentar
- dobanzi si penalitati aferente TVA de plata

3.Desfiintarea partiala a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, contestata de SC x , cu privire la suma totala , reprezentand:

- cheltuieli cu salariile si asigurari sociale
- cheltuieli cu serviciile executate de terti

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

4.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, cu privire la suma totala de.. lei, compusa din:

- cheltuieli cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe
- cheltuieli cu studiul de impact asupra mediului si a documentatiei in vederea obtinerii avizului de gospodarire a apelor pentru marirea capacitatii de productie
- cheltuieli cu proiectului tehnic pentru marirea capacitatii de productie de la 3,6 tone/zi la 46 tone/zi
- venituri stabilite suplimentar prin estimare

5.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, cu privire la suma totala de ..lei, compusa din:

- cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar
- cheltuieli de transport

6.Respingerea ca lipsita de interes a contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

