

D E C I Z I E nr. 918/127 din 21.03.2011

I. Prin contestatia formulata societatea solicita anularea in parte a obligatiilor suplimentare stabilite prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. in suma de lei ce reprezinta: -

- | | |
|---|-----|
| - impozit pe profit | lei |
| - majorari intarziere impozit pe profit | lei |
| - tva nedeductibila | lei |
| - diferenta tva colectata | lei |
| - majorari intarziere tva | lei |

In sustinerea contestatiei petenta afirma ca in mod eronat organele de inspectie fiscala considera ca sunt nedeductibile cheltuielile cu achizitiile de paturi, saltele, ingrasaminte chimice, etc. pe motiv ca societatea nu are declarate puncte de lucru.

In ce priveste acest aspect, pentru efectuarea unor lucrari in alte localitati decat cea in care societatea isi are sediul, nu trebuiesc indeplinite formalitati legate de deschiderea unui punct de lucru, astfel ca in mod eronat organele de inspectie fiscala sustin ca societatea nu a respectat prevederile art. 19.(1) si art. 21 titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si: cheltuielile cu achizitionarea ambalajelor, pe durata de viata stabilita de catre contribuabil; cheltuielile efectuate, potrivit legii pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale; e) cheltuielile de transport si de cazare in tara si in strainatate, efectuate pentru salariatii si administratori, precum si pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme; i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii. la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii; 1) cheltuielile pentru protejarea mediului si conservarea resurselor;"

In situatia in care pentru reluarea activitatii productive dupa expirarea timpului de odihna si repaus angajatorul a pus la dispozitia salariatului conditii de recuperare a fortei de munca, aceasta cheltuiala facuta este o cheltuiala cu scop productiv si nu asa cum o considera organul de inspectie fiscala ca nedeductibila fiscal.

Au fost considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind cheltuieli nedeductibile facturile emise de catre SC SRL si SC SA, respectiv pentru consum de gaz necesar salariatilor pentru perioada cat sunt

cazati intr-un spatiu - locatie unde isi desfasoara activitatea pentru o perioada de timp in temeiul dispozitiilor aferente protectiei muncii, fiind supusi si unui program de pregatire profesionala conform solicitarilor viitoare ale societatii sau fiind intro misiune de afaceri.

Petenta sustine ca aceste cheltuieli sunt perfect deductibile conform dispozitiilor art. 21:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si: b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale; h) cheltuielile pentru formarea si perfectionarea profesionala a personalului angajat; i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

In acest caz organul de inspectie fiscal nu si-a justificat care a fost temeiul legal prin care a refuzat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli deductibile fiscal.

Societatea sustine ca agentul de inspectie fiscala nu a tinut cont de prevederile art. 105 (1) Cod. Procedura fiscala cand a dispus aceste masuri.

De mentionat ca atat in ce priveste acest aspect cat si cel anterior, organul de inspectie nu a dovedit nici aplicarea dispozitiilor art. 64 si art. 65 din Codul de Procedura Fiscala.

In ce priveste urmatoarea masura contestata se refera la alin. 4 din pag. 7 a actului de control si pentru care mentioneaza ca asa cum rezulta din documentele **puse la dispozitia** organului de control respectiv : fisele mijloacelor fixe, adresele 153/11.05.2010 si 151/06.08.2010 , anexa 29, inventarele anuale ale mijloacelor fixe, notele contabile aferente, raportul de evaluare al imobilului avizat de Primaria , situatiile prezentate organului anterior de control, etc., organul de inspectie fiscala a solicitat societatii documentul **“TABEL CENTRALIZATOR PENTRU DETERMINAREA VALORII LUNARE AMORTIZATE ”**.- document necuprins in nici o norma procedurala.

In conditiile in care nu exista prevedere legala care sa permita unui organ de control fiscal solicitarea de documente nereglementate de legislatia fiscala, petenta a solicitat sa se dispuna masurile legale ce se impun pentru depasirea de catre un functionar public al competentei sale.

Organul de inspectie fiscala imputa societatii, fara a-si motiva legalitatea actiunii, ca nu dispune de un program informatic de calcul a amortizarii. Ori atata timp cat petenta a pus la dispozitie organului de inspectie fiscala toate documentele ce pot reflecta acest aspect supus controlului, in speta documente justificative, societatea considera ca organul de inspectie fiscala nu si-a indeplinit atributiile in conformitate cu dispozitiile procedurale de desfasurare a controlului adica a abuzat in a solicita documente neprevazute in legislatia fiscala.

Petenta mentionam ca organul de inspectie fiscala nu a tinut seama in aceasta parte a controlului de prevederile art. 94 din Codul de Procedura Fiscala care prevede la aliniatul 2 ca :

“(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii: a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.”

Desi societatea a pus la dispozitie raportul de evaluare al cladirii - act ce a fost baza de calcul in determinarea valorii impozabile, confirmat ca valabil de catre organele cu atributii fiscale din Primaria - organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de acest document.

In contradictie cu prevederile legale, respective cu art. 24 alin. 3 din Codul Fiscal, organul de inspectie fiscala nu a afirmat in actul de control realitatea ca fata de cladirea initiala s-a realizat o extensie dar care nu face parte din cladirea initiala, caz in care era normal aplicarea dispozitiilor legale de mai sus, solutie perfect legala dar neaplicata in mod eronat de catre inspectorii fiscali.

Petenta a solicitat efectuarea demersurilor legale aferente neindeplinirii de catre organul de inspectie fiscala a obligatiilor legiferae prin Codul de Procedura Fiscala si anulara ca nelegale a sanctiunilor bazate pe aceste motivatii.

Prin adresa de raspuns facuta la interpelarea organului de inspectie fiscala s-a dat un raspuns complet din punctul de vedere al modului de conducere a evidentei amortizarii, care prin intermediul fisei mijlocului fix care are toate elementele de identificare, atat contabile cat si fizice. Pe scurt fisa cuprinde datele de identificare ale mijlocului fix, valoarea de achizitie a acestuia, valoarea de inventar a acestuia, valoarea amortizarii lunare pentru mijlocul fix amortizat linear si respectiv graficul de amortizare pe primul an si in continuare valoarea de amortizare ramasa pe restul perioadei.

Organul de inspectie fiscala prin atitudinea sa nu a respectat prevederile art. 12 din Codul de procedura fiscala privind buna - credinta.

Cladirea despre care s-a facut vorbire in aceasta parte a actului de control nu a fost dotata initial cu instalatii de aer conditionat, aceste instalatii au fost achizitionate la cativa ani dupa realizarea cladirii astfel incat usile cladirii si ferestrele nu aveau izolatii corespunzatoare, fiind generate pierderi mari de energie termica prin acestea. Din punct de vedere tehnic cladirea apare ca un tot unitar, dar de exemplu montarea instalatiei de aer conditionat la o perioada de timp de la darea in folosinta a acesteia, inlocuirea geamurilor initiale cu geamuri termopan pentru protectie termica nu pot fi acceptate ca a fi tratate cu expresia "cladirea este un tot unitar".

Din punct de vedere al Codului fiscal art. 24 al 2 :

"pentru imobilizarile corporale care sunt folosite in loturi, seturi care formeaza un singur corp, lot sau set la determinarea amortizarii se are in vedere valoarea intregului corp, lot sau set, pentru componentele care intra in structura unui activ corporal a carui durata normala de utilizare difera de cea a activului rezultat, amortizarea se determina pentru fiecare componenta in parte,,.

Astfel, modernizarile efectuate ulterior cladirii care era la pozitia de sine statatoare, doar acestea care se incadreaza in aliniatul de mai sus si au durata normala de functionare sub durata constructiei au fost trecute distinct la calculul amortizarii, conform normelor legale in vigoare si pentru care si controlul fiscal ulterior din anul 2004 nu a avut observatii.

Societatea prezinta Raportul de evaluare efectuat de organul evaluator in anul 2005 si 2007 in care modernizarile sunt trecute distinct de fiecare data cand au avut loc.

Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal alin. 12, intra sub incidenta art. 24 alin. 12 din Codul fiscal si mijlocele fixe amortizabile de natura constructiilor, astfel ca pentru mijlocele fixe amortizabile deducerea de 20% se aplica la data punerii in functiune cu ocazia receptiei finale la intreaga valoare a mijlocului fix amortizabil. In acest caz valoarea ramasa, dupa ce se scade 20% din valoarea totala, se deduce pe perioada ramasa.

Intrucat nu s-a acceptat punctul de vedere al societatii si al controalelor fiscale anterioare, petenta contesta diferenta pe care organul de inspectie fiscala o scoate de pe cheltuieli deductibile fiscal si calculeaza impozit pe profit si majorarile de intarziere si accesoriile .

Prin urmare, in temeiul art. 24, alin. 3 lit. b., a Normelor Europene, a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal alin. 12. si a Legii contabilitatii art. 12., petenta solicita organului de solutionare a contestatiei sa analizeze aspectul invocat, cel de deducere si calcul a valorii amortizate a cladirii pe elemente componente si sa dispuna pe cale de consecinta deducerea cheltuielilor amortizabile, conform variantei contabile initiale cuprinse in actele contabile prezentate si anulara majorarilor si penalitatilor determinate.

In acelasi timp solicita sa se analizeze si amortizarea deducerii suplimentare de 20% aferenta anului 2007 care respecta legislatia in vigoare si prin includerea acesteia pe cheltuieli sa permita diminuarea impozitului pe profit cu valoarea determinata.

Societatea contesta afirmatia organul de inspectie fiscala ca S.C. S.R.L. nu a respectat prevederile art. 19(1) , art. 21(1) art. 24 (9) a si b si (11) din Legea nr. 571/2003 privind amortizarea autoturismelor societatii.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

n) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii."

Organul de inspectie fiscala, fara nici un temei, a incadrat autoturismele in grupa celor angajate cu functii de conducere, fara a tine cont si de persoanele care pot utiliza aceste autovehicule cu scop administrativ pentru societate.

In ce priveste problematica derularii metodei de amortizare folosita, societatea arata ca la calculul amortizarii accelerate in Codul fiscal la art. 24 aliniatul 9 se prevede urmatoarele:

"in cazul metodei de amortizare accelerate, amortizarea se calculeaza dupa cum urmeaza:

a. pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depasii 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix,

b. pentru urmatorii ani de utilizare, amortizarea se calculeaza prin raportarea valorii ramase de amortizare a mijlocului fix la durata normala de utilizare ramasa a acestuia."

Prin urmare, prin **paragraful de lege nu se specifica in mod expres ca amortizarea sa fie distribuita in mod egal in primul an de utilizare a utilajului, ci doar ca nu poate depasii 50% din valoarea de intrare a utilajelor .**

Din punct de vedere procedural, decontarea valorii de 50% a fost trecuta doar in luna in care nivelul veniturilor conform graficelor anexate a avut cel mai inalt nivel deci gradul de utilizare a fost maxim.

In Legea nr. 15 din 1994 care priveste in mod expres amortizarea se prevede la art. 18 litera c) urmatoarele:

"Amortizarea accelerata - consta in includerea, in primul an de functionare, in cheltuielile de exploatare a unei amortizari de pana la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizarile anuale pentru exercitiile urmatoare sunt calculate la valoarea ramasa de amortizat, dupa regimul liniar, prin raportare la numarul de ani de utilizare ramasi."

Din punctul de vedere al protectiei muncii se poate observa ca legiuitorul in Codul fiscal la art. 24. a prevazut urmatorul aspect:

"(16)Contribuabilii care investesc in mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de munca si bolilor profesionale, precum si infiintarii si functionarii cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii in functiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol."

Acest paragraf din lege este aplicabil in cazul **masinii de sudat** intrucat **procesul de sudare se automatizeaza, operatorul este scos din contactul direct cu mediul de lucru (gaze rezultate ca urmare a procesului de sudare)**

si mediu recunoscut de protectia muncii ca loc cu probleme de boli profesionale si inclus in nomenclatorul de profesii care produc boli profesionale din punctul de vedere al SSM (Securitate si Sanatate in Munca)) si protejat in raport cu acesta. Deci daca se dorea abordarea unilaterala a reducerii impozitului pe profit platit catre stat prin decontarea pe cheltuieli a unei valori amortizate cat mai mari pentru plata unui impozit cat mai mic asa cum se induce prin prima parte a paragrafului de catre organul de control, se putea aborda acest paragraf. Insa societatea a avut in vedere un alt aspect care este mult mai relevant si care este in conformitate cu normele IAS 16 si anume reflectarea cat mai reala a activitatii economice si nealterarea costurilor de productie cu valori de amortizare ireale si incorecte.

In ce priveste masina de roluit petenta a solicitat acceptarea decontarii in modul in care a fost inregistrata in documentele contabile.

In ce priveste modul de abordare a amortizarii accelerate, societatea considera ca trebuie avuta in vedere si ideea ca prin acest tip de abordare a acesteia sunt lasate la latitudinea operatorului economic in primul an libertati pentru a lua decizia cum si in ce mod repartizeaza valoarea de 50%. Prin articolul de lege, dar si prin normele de aplicare nu se fac specificari exprese in acest caz deoarece problema implica si ea trebuie sa faca obiectul unei abordari sistematice.

Impactul aplicarii metodei accelerate este dat de faptul ca in primul an societatea inscrie 1/2 din valoarea investitiei pe cheltuieli de amortizare - in cazul activitatii de productie - ea denatureaza costul pe produsul realizat avand in vedere faptul ca totusi imobilizarea se depreciaza intr-un anumit interval de timp.

Punctul de vedere al petentei este ca denaturarea costurilor este minima atat pentru lucrarea pentru care au fost achizitionate utilajele dar si pentru restul lucrarilor si costurilor aferente acestora prin decontarea in perioada sau luna in care factorul care genereaza profitul este maxim in perioada de timp analizata.

Faptul ca in primul an societatea merge pe diminuarea practica a profitului sau pe amanarea impozitului pe profit pe anii urmatori este cert, dar nu trebuie uitat ca in acelasi timp nu se denatureaza costurile de productie pe o perioada lunga de timp determinate de neutilizarea utilajului si amortizarea acestuia pe costurile generate de alte componente ale activitatii productive.

In conformitate cu Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Directiva a VII-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3.055/2009, se stabileste modul de determinare a amortizarii contabile.

Durata de utilizare economica este durata de viata utila prin care se intelege, fie perioada in care un activ va fi disponibil pentru o entitate in vederea utilizarii, fie numarul produselor sau al unor unitati similare ce se estimeaza ca vor fi obtinute de catre entitate prin utilizarea activului respectiv.

O modificare semnificativa a conditiilor de utilizare sau invecchirea unei imobilizari corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, in cazul in care imobilizarile corporale sunt trecute in conservare, folosirea lor fiind intrerupta pe o perioada indelungata, poate fi justificata revizuirea duratei de amortizare. In cazuri exceptionale, durata de amortizare stabilita initial se poate modifica, aceasta reestimare conducand la o noua cheltuiala cu amortizarea pe perioada ramasa de utilizare.

Pe cale de consecinta avand in vedere aspectele mentionate, petenta solicita sa se dispuna urmatoarele:

- anularea in totalitate a sanctiunilor dipuse prin acest capat al actului de control, aceasta deoarece acest act nu se inscrie nici in normele de abordare a Directivelor Europene, dar nici in cele ale Legii contabilitatii si a legilor in vigoare

- analiza aspectului mentionat de decontare integrala a uneia sau chiar a doua dintre valorile amortizate pentru utilajele mentionate (masina de sudat si respectiv masina de roluit) care fac obiectul maririi gradului de siguranta si al protectiei operatorului, fenomen admis de legiuitor

- corectarea inregistrarilor contabile care au fost facute in perioada data cu intreaga valoare amortizata in anul in care s-a realizat achizitia, cu diminuarea impozitului pe profit datorat si respectiv recalcularea pe perioadele ramase a impozitului datorat si a celui de virat.

Urmatorul aspect contestat de petenta este cel continut de partea referitoare la impozitul pe profit prin care au fost verificate modul in care s-au respectat dispozitiile art. 22 (1) c) titlul II din Legea nr. 571/03 respectiv :

„c) provizioanele constituite in limita unui procent de 20% incepand cu data de 1 ianuarie 2004, 25% incepand cu data de 1 ianuarie 2005, 30% incepand cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabili, altele decat cele prevazute la lit. d), f), g) si i), care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- *sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004;*

- *sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei;*

- *nu sunt garantate de alta persoana;*

- *sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;*

- *au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului ,,*

Incepand cu 01 ianuarie 2007 provizioanele constituite pentru creantele de incasat, sunt deductibile in limita unui procent de 100% daca se indeplinesc urmatoarele conditii:

- *sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;*

- creanta este detinuta la o persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie;

- nu sunt garantate de alta persoana;

- sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;

- au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.

Art. 21 lit. n) din Codul fiscal prevede faptul ca pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta contabila a creantelor incerte sau in litigiu neancasate, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru partea neacoperita de provizion. Aceasta prevedere este corelata cu alin. 5) art. 22, care prevede ca reducerea sau anulara oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, ca atare cheltuiala inregistrata cu ocazia scoaterii din evidenta este deductibila pentru partea acoperita de provizion deductibil fiscal.

Petenta sustine ca a precizat in fata organului de inspectie fiscala - in baza unei hotarari judecatoresti in baza careia pe pagina de internet sunt afisate starile juridice a unor societati - faptul ca constituirea unui provizion are intotdeauna la baza o situatie de calcul pe 8 intervale de timp si categorii de clienti. Exceptia o reprezinta starea de faliment sau incetare de plati a unui client/debitor, constatata prin hotarare judecatoreasca si adusa la cunostinta firmei. In baza acestui in scris se va constitui un provizion in raport cu sansele pe care le are firma de a-si recupera creanta.

Societatea sustine ca a prezentat copiile dupa paginilor web care au stat la baza luarii deciziei de constituire a provizionului. In tabel pentru o mai fidela prezentare si sustinere a cauzei au fost introduse datele despre client, actul emis si data emiterii, cele despre momentul constituirii provizionului si starea clientului la momentul constituirii acestuia. In acest mod petenta si-a indeplinit obligatiile asa cum sunt mentionate in baza art. 52 din OG nr. 92/2003 nefiind exprimat sau dovedit contrariul de catre organele fiscale

Organul de inspectie fiscala a recunoscut ulterior faptul ca i s-a inmanat un exemplar certificat pentru conformitate dar nu accepta acest document ca valabil considerand fara nici un temei legal ca de fapt acest document trebuia sa poarte mentiunea DUPLICAT ca sa poata fi luat in considerare .

Motivarea organul de inspectie fiscala nu are nici un suport legal, drept pentru care petenta a solicitat modificarea incadrarii de la art. 21, alin 4 lit. f), la alin. 1 si in acelasi timp a solicitat sa se dispuna ca aceste cheltuieli sa fie admise spre decontare si sa anuleze majorarile si penalitatile stabilite

Urmatorul aspect contestat din actul de inspectie fiscala se refera la o pretinsa nerespectare de catre societate a dispozitiilor art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003.

Petenta sustine ca organul fiscal a facut o eroare grava cand considera ca prin aceste inregistrari - asa zise eronate de catre organul de control - a fost afectat

impozitul pe profit. In fapt profitul nu este afectat, contul 704 fiind creditat in mod corect respectiv modificarea in cauza afecteaza doar contul de terti si cel de venituri.

In aceste conditii societatea a solicitat efectuarea regularizarilor ce se impun si anulara deciziei eronate a inspectorului fiscal.

Referitor la urmatorul aspect contestat din actul de control acesta se refera la capitolul TVA de la pag. 12 alin.7, 8 si 9, respectiv agentul de control fiscal a mentionat ca nu au fost respectate prevederile art. 145(2) din Legea nr. 571/2003.

In temeiul art. 21, alin. 2 lit. b., e., 1., pentru primul aliniat petenta a solicitat sa se tina cont de temeiul si motivatia legala invocata, respectiv de Securitate si sanatate in munca, al realizarii unui ambient, conditii de cazare si munca corespunzatoare, protejarea mediului si a resurselor, promovarea propiei activitati si misiuni de afaceri si sa dispuna pe cale de consecinta ca valorile TVA care au fost stabilite nedeductibile din punct de vedere fiscal sa nu fie admise si sa ramana decontabile in evidentele contabile si sa anuleze majorarile si penalitatile stabilite.

Pentru paragraful al doilea analizat in temeiul art. 21, alin. 2 lit b., e., petenta solicita organul de solutionare a contestatiei sa analizeze aspectul invocat, cel de Securitate si sanatate in munca si al realizarii unor conditii de cazare corespunzatoare si sa dispuna pe cale de consecinta ca valorile TVA care au fost stabilite nedeductibile din punct de vedere fiscal sa nu fie admise si sa ramana decontabile in evidentele contabile si sa se anuleze majorarile si penalitatile stabilite.

In ce priveste urmatorul capat de contestare al actului de control acesta se refera la capitolul destinat TVA-ului cuprins in pag. 12 alin. 9, 10, 11,12 si 13 pana la aliniatul al-3-lea ce se refera la nerespectarea de catre societatea a dispozitiilor aferente art. 145(2) si 21(3) din Legea nr. 571/2003 cu cele continute in Decizia V /2007 a I.C.C.J. intrucat au fost deduse TVA-uri aferente achizitionarii de combustibil pentru un numar de autoturisme peste cel folosit de personalul din conducere si administrare stabilindu-se astfel un TVA nedeductibil de lei.

Organul de inspectie fiscala, fara nici un temei, a incadrat autoturismele in grupa celor angajate cu functii de conducere, respective cel cu nr. , netinand cont si de persoanele care pot utiliza aceste autovehicule cu scop administrativ pentru societate, organul de inspectie fiscala si-a depasit astfel competenta prin eludarea dispozitiilor legale ce confera dreptul privind conditiile utilizarii mijloacelor de transport pe care inspectorul fiscal il restrange.

In continuare societatea a contestat lipsa de temei juridic in baza careia organul de inspectie fiscala a concluzionat ca nu au fost respectate prevederile art. 128 (8) din Legea nr. 571/2003, respectiv pct. 6(1 1) a si (12) din HG nr. 44/2004 privind regularizarea TVA-ului nedeductibil.

In art. 128 (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 se precizeaza - fara nici o legatura cu speta prezenta - ca: ,,

“Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme.”

In aceste conditii, petenta considera ca organul de inspectie fiscala a facut o eroare in sensul ca temeiul legal la care face trimitere nu are nici o aplicare in sensul dispozitiilor luate de acesta prin actul de control si astfel solicita anularea acestor dispozitii ce nu sunt fundamentate legal cu consecintele aferente in baza inexistentei temeiului legal.

In acelasi timp cota de 2% a fost stabilita fara sa se tina cont de efectele generate de scoaterea de pe cheltuieli a mijlocului fix autoturism ca urmare a constatarilor raportului de inspectie si a consumului de combustibil care a determinat marirea profitului si deci implicit a plafonului de 2%.. Momentul determinarii cheltuielilor de protocol in cazul analizat este cel al controlului si nu cel de depunere al situatiilor financiare, deoarece toate calculele se fac la acest moment si nu la cel al raportarii, situatie in care se demonstreaza ca rationamentul inspectorului fiscal nu s-a bazat pe realitatea situatiei ci a efectuat o speculatie in sensul obtineri de rezultate nefundamentate legal.

Organul de inspectie fiscala a considerat ca prin faptul ca pe facturile emise de societate au fost fost inregistrate in minus garantiile de buna executie si TVA-ul colectat, s-a diminuat incorect valoarea TVA-ului colectat de pe facturi. Acest rationament este complet fals intrucat garantiile constituite de societate au urmatoarele caracteristici:

- aceste garantii nu fac parte din sfera garantiilor pentru activitati de constructii montaj, activitatea firmei fiind de tipul prelucrari mecanice si reparatii si realizare de instalatii tehnologice, deci acestea nu se supun taxarii inverse. In primul rand avem din punctul de vedere procedural o analiza pornita dupa o abordare gresita

- garantiile nu au rolul de a fi un depozit financiar ci sunt o solicitare expresa ceruta de beneficiar si prevazuta in legislatia contractuala aferenta acestui gen de conventii pentru cheltuieli pe care acesta le face pentru a realiza activitatea economica care face obiectul contractului, in cazul dat ea se poate constitui ca o garantie materiala pe care societatea este obligata sa o constituie si pe care o pierde daca nu se executa in bune conditii pana la final lucrarile care fac obiectul contractului. Din punct de vedere tehnologic la fiecare faza de executie a contractului din valoarea fazei au fost facturate valori mai mici decat valoarea din devizul aprobat de parti cu rol de acoperire a eventualelor vicii de fabricatie ascunse sau de montaj pana la punerea in functiune a instalatiei sau a utilajului realizat. Prin urmare, este demonstrat ca diminuarea s-a facut nu in raport cu o valoare care este determinata in raport cu cheltuielile materiale ci

prin diminuarea din profitul societatii cu o valoare de 3% de pe factura in raport cu valorile care au fost determinate prin antecalculatia costurilor de fabricatie. Prin urmare, nu exista o diminuare a valorilor care genereaza un fapt sau o neexigibilitate incadrata gresit ci avem o diminuare a profitului determinat prin deviz care la final este primit de unitate pentru toate fazele contractului sau la termenele stabilita prin contract.

- trebuie aratat ca din punct de vedere fiscal aceasta garantie se retine din valoarea fiecărei faze efectuate pana la finalul contractului cand pe ultima factura ea se introduce in totalitate pentru ca beneficiarul sa fie sigur ca lucrarea a fost efectuata corect si punerea in functiune respecta cerintele proiectantului si ale beneficiarului iar valoarea introdusa este de fapt cota parte din profitul pe care societatea isi asuma riscul de al pierde daca nu realizeaza corect comanda si la termen. Daca societatea nu isi onoreaza contractul, aceasta garantie materiala poate fi utilizata de client si in alte scopuri decat cel anterior mentionat (pentru achizitia de materiale pentru repararea partilor care sunt neexecutate conform cu documentatia tehnica sau pentru punerea in functiune a unei instalatii care au fost deteriorate in timpul transportului si care nu a fost despagubita de asigurator si clientul nu vrea sa suporte cheltuieli suplimentare pentru punerea acesteia in functiune pana la recuperarea sumei asigurate sau plata de catre proiectant a daunelor create executantului si implicit beneficiarului, etc.).

Petenta considera ca inregistrarea de pe factura este corect si legal constituita, statul nefiind prejudiciat in nici un fel din punct de vedere fiscal, *fapt nedemonstrat nici de organul de control financiar drept pentru care acest aspect a fost eronat interpretat de organele de control.*

In temeiul art. 134. C.P.Fiscala, faptul generator si implicit exigibilitatea TVA sunt corect constituite ele neafectand costurile materiale si de manopera, fiind diminuata pe fiecare factura valoare profitului din antecalculatie care este diminuat cu valoarea de 3% la solicitarea expresa a beneficiarului.

Aceasta diminuare este specificata in acelasi timp si in conditiile contractuale. Prin urmare, nu au fost intrunite conditiile legale de constituire a unei garantii de buna executie care conform legislatiei se practica in domeniul constructiilor, activitatea firmei fiind de constructii montaj, deci alt cod COR si alt mecanism de desfasurare a activitatilor contractuale si de gestiune. Prin urmare, mecanismul de constituire a unui depozit bancar la dispozitia expresa a clientului nu este necesar si nici legal.

Organul de inspectie fiscala cu buna stiinta si intentionat nu a tinut cont nici de faptul ca aceste facturi au fost controlate si la clientii nostri prin control incrucisat, aceasta procedura a fost astfel considerata de organele de control incrucisat ca fiind corect si perfect legal.

Tot pe aceasta idee trebuie aratat ca daca organul de control ce a efectuat controlul incrucisat ar fi sesizat o neregula ar fi cerut modificarea facturilor si

dispunea corectarea inregistrarilor la societatea analizata. Prin urmare, petenta solicita ca valorile TVA care au fost stabilite nedeductibile din punct de vedere fiscal sa ramana decontabile in evidentele contabile si sa se anuleze majorarile si penalitatile stabilite.

Urmatoarea contestatie se refera la capitolul aferent TVA-ului.

Organul de inspectie defineste existenta salariatilor societatii la un agent economic comunitar ca si o delegare de personal cand din toate actele si dovezile puse la dispozitia organului de control este clar ca societatea se afla in fata unei detasari de personal.

Detasarea personalului este reglementata si in Legea nr. 53//2003 cu complectarile si actualizarile aferente la art.45.

In primul articolul 46 din acelasi act legislativ se delimiteaza durata si conditiile in care salariatul poate refuza detasarea precum si modul de decontare al cheltuielilor de transport si cazare la care are dreptul salariatul care la aliniatul 4 al articolului 46 sunt nominalizate ca imperative. Obligativitatea de plata este conform articolului 47 a angajatorului la care s-a dispus detasarea.

Pe baza celor analizate petenta solicita sa se dispuna anulara in totalitate a acestei parti din actul de control deoarece se bazeaza pe elemente de probatoriu care nu se sustin.

Documentele solicitate nu fac obiectul de drept pentru fenomenul de detasare, ele facand obiectul de drept al unei alte forme juridice de relatie a dreptului muncii.

In acelasi timp cheltuielile de cazare, transport si diurna *nu fac obiectul juridic al relatiei contractuale cu operatorul care detaseaza*, ci sunt in responsabilitatea operatorului economic la care aceasta a fost detasat.

Conform Codului de procedura fiscala locul prestatorului este locul unde firma isi are sediul. Acesta in cazurile firmelor analizate este ITALIA respectiv AUSTRIA.

Societatea precizeaza ca asa cum prevede legislatia muncii, personalul care a fost angajat prin contracte, pontaje s facturile ulterior incheiate, au avut la baza o intelegere intre parti prin contract de detasare de personal. Prin aceasta activitate societatea SC SRL nu a fost implicata cu nici un fel din punct de vedere al elementului si responsabilitatii economice materiale, decat prin faptul ca a detasat personal. Deoarece din punct de vedere economic relatia dintre personal si societatea este intrerupta temporar pe perioada detasarii personalului nu se poate considera ca aceasta este implicata economic si nu trebuia sa deduca TVA deoarece activitatile nu sunt de natura sa implice bunuri materiale sau lucrari efectuate la sediul societatii ci sunt activitati care au fost prestate de societatea ITALIANA cu sediul in ITALIA si fara punct de lucru in ROMANIA. Acest fapt conduce in mod evident la concluzia ca avem punere la dispozitie de personal care nu este purtatoare de TVA pentru societatea .

Petenta sustine ca dispozitiile legale care mai vin in sprijinul solicitarii de indreptare a erorii respective sunt si art. 133 din Codul Fiscal coroborat cu normele metodologice aferente, HG 44/2004.

In aceste conditii a solicitat anulara dispozitiilor aferente ale organului de control precum si a consecintelor pecuniare stabilite in sarcina societatii - respectiv majorarile si penalitatile calculate si solicitate la plata.

Societatea sustine ca organul de control se bazeaza pe prezumtii care nu se sustin nici din punct de vedere al legislatiei muncii si nici din punctul de vedere al declaratiilor facute si al documentelor prezentate.

De asemenea petenta a solicitat sa se dispuna stingerea din valoarea majorarilor si penalitatilor care se vor determina pana la momentul stingerii obligatiei de plata a TVA catre statul roman a valorii rezultate pentru impozitul pe profit care trebuie recuperat din valoarea facturilor datorate de cei doi clienti rau platnici.

In acelasi timp sustine ca a prezentat probe factive, pontaje, contracte si facturi incheiate cu clientul, care sustin faptul ca personalul a fost detasat pentru a efectua lucrari pe care acestea le aveau in spatiul comunitar.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat sub nr. , care a stat la baza emiterii "Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1) Cu privire la impozitul pe profit

Din analiza documentelor prezentate la control, au fost constatate urmatoarele deficiente:

1) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de bunuri care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Astfel, au fost efectuate achizitii de paturi, saltele, minge, ingrasaminte chimice, s.a.

Societatea nu are declarate puncte de lucru sau activitati ce necesita cazare, iar la deplasarea salariatilor in santiere pentru cazare sunt prezentate facturi emise de furnizori. Exemplificam: factura nr. furnizor SC

SRL, factura care reprezinta "saltea relaxa". S-a stabilit pentru anul 2005 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2008 o cheltuiala nedeductibila de lei si pentru anul 2009 de lei.

2) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de bunuri si servicii pe baza de facturi emise de SC SRL si SC SA care nu sunt

efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile , deoarece de aceste facturi au beneficiat o persoana fizica. Exemplificam: factura nr. furnizor SC SA, factura care reprezinta "consum gaz" si factura nr. furnizor SC SRL, care reprezinta servicii televiziune. S-a stabilit pentru anul 2008 o cheltuiala nedeductibila de lei si pentru anul 2009 de lei.

3) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (3) lit. a) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile de protocol inregistrate in debit cont 623 peste limita admisa la deductibilitate conform prevederilor legale. S-a stabilit pentru anul 2007 o cheltuiala nedeductibila de lei. Aceasta depasire este confirmata si de agentul economic.

4) Nu au fost respectate prevederile de la art.19 (1), art. 21 (3) lit. n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile de functionare, intretinere, aferente unui numar de autoturisme peste cel folosit de angajatii cu functii de conducere si de administrare din societate. Aceasta cheltuiala efectuata de societate nu reprezinta o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile. S-a stabilit pentru anul 2005 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2006 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2007 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2008 de lei, iar pentru anul 2009 de lei.

5) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1), art. 21 (4) lit. t) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 6022 reprezentand consum combustibil utilizat de vehicule rutiere motorizate care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 21 (4) lit. t) titlul II din Legea nr. 571/2003, modificata prin OUG nr. 34/2009, deci o cheltuiala care nu este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile. S-a stabilit pentru anul 2009 o cheltuiala nedeductibila de lei.

6) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1), art. 24 (7), art. 24 (11) lit. a) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece din documentele prezentate a rezultat ca pentru cladirea societatii (sediul social), inregistrata in cont 212, au fost utilizate cote diferite de amortizare pentru elemente componente, care in fapt formeaza un tot unitar, un mijloc fix - imobilul (de exemplu: usi, acoperis, tamplarie aluminiu, compartimentare sticla, s.a.). Asa cum rezulta si din explicatiile administratorului societatii, agentul economic nu utilizeaza un program informatic pentru calculul amortizarii si astfel nu poate prezenta nici fisele mijloacelor fixe, individual cu calculul amortizarii de la intrarea acestora in gestiunea societatii, la zi. Aceasta deficiente a fost sanctionata de organul de inspectie fiscala, conform constatarilor de la cap."disciplina financiara". S-a stabilit o diferenta la cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal pentru anul

2006 in suma de lei, pentru anul 2007 in suma de lei, pentru anul 2008 in suma de - lei, iar pentru anul 2009 in suma de lei.

7) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) art. 24 (11) lit. h) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 681 reprezentand amortizarea autoturismelor societatii care nu sunt folosite in conditiile prevazute la art. 21 (3) lit. n) din titlul II Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv sunt intr-un numar ce depaseste un autoturism aferent fiecarei persoane angajate cu functii de conducere sau administrare. Asa cum rezulta din raspunsul transmis de administratorul societatii cu adresa nr. , autoturismul este folosit peste numarul salariatilor cu functii de conducere din societate. S-a stabilit pentru anul 2005 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2006 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2007 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2008 de lei iar pentru anul 2009 de lei.

8) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) art. 24 (9) lit. a) si lit. b) si (11) lit. a) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece pentru utilajele la care s-a aplicat in baza deciziei conducerii societatii, metoda de amortizare accelerata, au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix, inclus integral in debit cont 681, in prima luna din primul an de utilizare, fara a se tine cont ca amortizarea se calculeaza lunar, si aceasta valoare de 50% trebuia esalonata pe intervalul celor 12 luni din primul an de functionare. Astfel, pentru utilajele: masina de roluit (lei), masina de indoit teava (lei), puse in functiune in 12.08.2008 si instalatie sudare (lei) puse in functiune in 12.01.2009, a fost recalculat nivelul amortizarii lunare pe intervalul primului an de utilizare. In urma acestei recalculari, s-a stabilit pentru anul 2008 o cheltuiala nedeductibila de lei, pentru anul 2009 o cheltuiala nedeductibila de - lei.

9) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) art. 22 (1) lit. j) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 6812 reprezentand provizioane constituite in limita unui procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor, desi agentul economic nu a prezentat pentru justificare, hotararile judecatoresti prin care se atesta procedura de deschidere a falimentului impotriva acestora. Nota contabila intocmita in luna decembrie 2009 a fost: $6812=151 \dots *100\% =$ lei.

Organul de inspectie fiscala a verificat conditiile prevazute la art. 22 (1) lit. c) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv "*provizioane contituite in limita unui procent de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor inregistrate de catre contribuabil*" si a acceptat sa considere pentru facturile din anexa 31, un provizion de lei, in limita de 30% din

valoarea creantelor asupra clientilor inregistrate de catre contribuabil. ...*30% = ... lei. Astfel, s-a stabilit pentru anul 2009 o cheltuiala nedeductibila de ... lei. Diferenta cheltuiala nedeductibila : ... - ... = lei.

10) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1), art. 21 (4) lit. f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 611 in baza facturii proforma nr. ... emisa de furnizorul SC SRL. Aceasta inregistrare in evidenta contabila nu are la baza un document justificativ, potrivit legii, care sa faca dovada efectuarii operatiunii. S-a stabilit pentru anul 2009 o cheltuiala nedeductibila de ... lei.

11) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1), art. 21 (4) lit. f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in corelatie cu prevederile de la pct. 46 (1) din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au la baza un document justificativ conform Legii nr. 82/1991 rep cu modificarile ulterioare si art. 155 (5) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare. Exemplificam: factura nr. SC SRL (valoarea ... lei), pentru care nu a fost prezentata nici factura in original nici un duplicat, ci doar un exemplar in xerox. S-a stabilit pentru anul 2006 o cheltuiala nedeductibila de ... lei.

Incepand cu 01.05.2009, cheltuielile cu amortizarea aferenta rezervelor din reevaluare care au fost constituite dupa data de 01.01.2004 sunt considerate si venituri impozabile, respectiv cota parte a cheltuielilor cu amortizarea aferenta reevaluarilor se impoziteaza pe masura inregistrarii acestor cheltuieli.

12) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), art.21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare si pct. 57.3 din titlul II HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece partea din rezerva din reevaluarea mijloacelor fixe efectuata dupa data de 01.01.2004 dedusa la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale pana la data de 30.04.2009, inclusiv, si care nu a fost capitalizata prin transferul direct in contul 1065, nu a fost impozitata, potrivit prevederilor art. 22 (5) din Codul fiscal. S-a stabilit pentru anul 2009 o valoare impozabila de ... lei.

13) Nu au fost respectate prevederile de la art. 19 (1), titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost efectuate inregistrari contabile eronate care au avut influenta in stabilirea nivelului veniturilor din cont 704, astfel:

- in luna mai 2005, in mod eronat a fost efectuata nota contabila 411 = 704 - RON, in loc de 472 = 704 lei pentru factura Corectia a fost efectuata cu intarziere, in luna august 2005.

- Pentru avansul incasat in baza facturii ..., in suma de ... RON, la momentul emiterii facturii finale nr. ..., s-a omis efectuare

inregistrarii 472 = 704 lei. Corectia a fost efectuata, cu intarziere, in luna August.

- Pentru avansul incasat in baza facturii nr. , in suma de RON, la momentul emiterii facturii finale nr. , s-a omis efectuarea inregistrarii 472 = 704 lei. Corectia a fost efectuata cu intarziere, in luna august 2008.

Toate aceste deficiente au determinat majorari de intarziere calculate de catre organul de inspectie fiscala.

In urma recalcularii profitului impozabil si impozitului pe profit din perioada 01.01.2005 - 31.12.2009, au rezultat urmatoarele:

- la 31.12.2005, agentul economic avea declarat la organul fiscal teritorial, cumulat, un impozit pe profit de lei. In urma recalcularii, impozitul datorat de catre agentul economic este de lei, diferenta impozit profit de lei. Pentru aceasta diferenta la impozit profit, in baza prevederilor art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,06%, 0,05% respectiv 0,1%, in suma de lei si penalitati de 0,6% in suma de lei.

- la 31.12.2006, agentul economic avea declarat la organul fiscal teritorial, cumulat, un impozit pe profit de lei. In urma recalcularii, impozitul datorat de catre agentul economic este de lei, diferenta impozit profit de lei. Pentru aceasta diferenta la impozit profit, in baza prevederilor art.119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,1%, in suma de lei.

- la 31.12.2007, agentul economic avea declarat la organul fiscal teritorial, cumulat, un impozit pe profit de lei. In urma recalcularii, impozitul datorat de catre agentul economic este de lei, diferenta impozit profit de lei. Pentru aceasta diferenta la impozit profit, in baza prevederilor art.119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,1%, in suma de lei.

- la 31.12.2008, agentul economic avea declarat la organul fiscal teritorial, cumulat, un impozit pe profit de lei. In urma recalcularii, impozitul datorat de catre agentul economic este de lei, diferenta impozit profit de lei. Pentru aceasta diferenta la impozit profit, in baza prevederilor art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,1%, in suma de lei

- la 31.12.2009, agentul economic avea declarat la organul fiscal teritorial, cumulat, un impozit pe profit de lei si un impozit minim de lei. In urma recalcularii, impozitul datorat de catre agentul economic este de lei si un impozit minim de lei, diferenta impozit profit de lei. Pentru aceasta diferenta la impozit profit, in baza prevederilor art.119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,1%, in suma de lei.

Majorarile de intarziere la diferente, au fost calculate pana la data de 30.06.2010.

Diferenta totala la impozit profit este de lei), pentru care s-au calculate majorari de intarziere in suma totala de lei si penalitati de intarziere 0,6% de lei.

2) Cu privire la Taxa pe valoarea adaugata

Din analiza documentelor prezentate la control, au rezultat urmatoarele deficiente:

1) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe facturi reprezentand achizitii de bunuri care nu servesc operatiunilor taxabile ale societatii. Astfel, au fost efectuate achizitii de paturi, saltele, minge, ingrasaminte chimice, s.a. Societatea nu are declarate puncte de lucru sau activitati ce necesita cazare, iar la deplasarea salariatilor in santiere, pentru cazare sunt prezentate facturi emise de furnizori. Exemplificam: factura nr. furnizor SC SRL, factura care reprezinta "saltea relaxa". S-a stabilit TVA nedeductibila de lei.

2) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a), art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe facturi reprezentand achizitii de bunuri si servicii pe baza de facturi emise de SC SRL si SC SA, care nu servesc operatiunilor taxabile ale agentului economic, deoarece aceste facturi au alt beneficiar decat SC SRL, respectiv o persoana fizica. Exemplificam: factura nr. furnizor SC SA, factura care reprezinta "consum gaz" si factura SC SRL, care reprezinta servicii televiziune. S-a stabilit TVA nedeductibila de lei.

3) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborat cu prevederile din Decizia V/2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie si art. 21 (3) n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe bonuri fiscale reprezentand achizitii de combustibil, aferente unui numar de autoturisme peste cel folosit de angajatii cu functii de conducere si de administrare din societate, care reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 (3) n) titlul II din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare. Aceste achizitii nu servesc operatiunilor taxabile ale societatii. S-a stabilit pana la 30.04.2009 TVA nedeductibila de lei.

4) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a), art. 145.1(1) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, pct.45.1 din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA incepand cu 01.05.2009, de pe bonuri fiscale reprezentand achizitii combustibil utilizat de vehicule rutiere motorizate care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. art. 145.1(1) din

Legea nr. 571/2003, modificata prin OUG nr. 34/2009, deci o cheltuiala care nu este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile. S-a stabilit TVA nedeductibila de lei.

5) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a), art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in corelatie cu prevederile de la pct.46 (1) din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe imprimatul - proforma nr. emisa de furnizorul SC SRL, care nu reprezinta document justificativ conform prevederilor Legii nr. 82/1991 rep.cu modificarile ulterioare si Legii nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare pentru a permite deducerea TVA. S-a stabilit TVA nedeductibila de lei.

6) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a), art.145 (5) b) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA aferenta facturii nr. furnizor SC SRL, reprezentand achizitii bauturi alcoolice. S-a stabilit TVA nedeductibila de lei.

7) Nu au fost respectate prevederile de la art. 145 (2) a), art.146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in corelatie cu prevederile de la pct. 46 (1) din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe factura nr. SC SRL (valoare lei), pentru care societatea nu detine nici exemplarul in original nici duplicat. S-a stabilit pentru anul 2006 TVA nedeductibila de lei.

Total TVA nedeductibila este de lei

8) Nu au fost respectate prevederile de la art. 128 (8) f) titlul IV din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, pct. 6(11) a) si (12) titlul VI din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece nu a fost regularizata TVA nedeductibila aferenta depasirii cheltuielilor de protocol la 31.12.2007, la data depunerii situatiilor financiare ale anului 2007, respectiv nu a fost considerata operatiune impozabila din punctul de vedere al TVA. S-a stabilit diferenta la TVA colectata de lei

9) Nu au fost respectate prevederile de la art. 134.1 (1) si art. 134.2 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece incepand cu 01.01.2007, nu a fost considerat faptul generator si exigibilitatea TVA pentru garantiile de buna executie la momentul facturarii, la data prestarii serviciilor. Pe facturile emise de societate, garantiile de buna executie si TVA colectata aferenta au fost inregistrate cu minus, deci s-a diminuat incorect, valoarea TVA colectata din aceste facturi. In RIF este prezentata situatia acestor garantii de buna executie retinute pe facturi in perioada 01.01.2007- 31.01.2010 cat si regularizarea efectuata prin facturile de restituire garantie, de catre societate in perioadele urmatoare.

Pana la 31.01.2010, aceste garantii au fost regularizate, astfel ca nu rezulta o diferenta la TVA colectata, avand doar influenta in calculul majorarilor de

intarziere efectuat de catre organul de inspectie fiscala. Au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii, respectiv in cont 704 facturi emise de SC SRL doar in valuta pentru care nu a fost colectata TVA, considerate de catre agentul economic operatiuni scutite cu drept de deducere.

Facturile nr. , nr. Nr. , nr. si nr. , au fost inregistrate in contul de venituri 704, dar nu au fost inregistrate in jurnalele de vanzari TVA si deconturile de TVA. In decontul de TVA din luna februarie 2007 facturile nr. si nr. au fost declarate initial ca livrari intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere si ulterior, prin decizia de corectare erori materiale nr. , au fost inregistrate ca prestari de servicii scutite cu drept de deducere. Precizam ca facturile nr. si nr. , nu au fost declarate in deconturile de TVA din lunile iulie si august 2007.

La art. 133 (2) a) si g) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"prin derogare de la prevederile alin. (1) pentru urmatoarele prestari de servicii locul prestarii este considerat a fi: a) locul unde sunt situate bunurile imobile pentru prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile". ..g) locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix[....]...pct.8 punerea la dispozitie de personal"*.

Din analiza documentelor prezentate la control, se constata ca nu au fost prezentate organului de inspectie fiscala documente justificative pentru incadrarea facturilor emise in perioada 01.01.2007 -31.01.2010, ca scutite de TVA .cu drept de deducere. Astfel, locul prestarii este sediul prestatorului, deci in Romania.

Pentru facturile emise in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, SC SRL a pus la dispozitia beneficiarului personal calificat pentru lucrari electrice si de lacatuserie pentru prestatie de manopera. Lucrarile constau in montarea de utilaje complexe la SC SRL , fabrica din]... referitor la factura nr. Beneficiar din Austria, societatea sustine ca lucrarea a constat in montarea unui sistem de detectare incendiu la , fabrica din iar SC SRL a procurat si montat cablurile si tuburile de protectie necesare lucrarii.

Din cele prezentatae mai sus rezulta ca locul prestarii a fost la , fabrica din , deci locul prestarii a fost in Romania, unde se gaseste acest imobil.

Conform prevederilor de la art. 133 (1) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, *"locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate"*.

Din cele prezentate mai sus rezulta pentru facturile emise de SC SRL mentionate mai sus, locul prestarii este in Romania. Agentul economic nu a prezentat documente justificative pentru incadrarea operatiunilor ca scutite cu drept de deducere TVA.

Nu au fost respectate prevederile de la art. 134 (1) si (3), art. 140 (1) coroborat cu prevederile de la art. 133 (1) si art. 133 (2) a) si g) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece facturile emise de

societate si prezentate in anexa 17 din prezentul raport, nu au fost considerate operatiuni impozabile cu cota de 19% tva. S-a stabilit pentru aceste facturi emise de societate pentru care nu au fost prezentate documente justificative de incadrare ca operatiuni scutite de tva, o diferenta la tva colectat de lei iar total diferenta tva colectata este de lei

In urma recalcularii tva-ului in baza constatarilor de mai sus, s-a stabilit o diferenta totala la tva de lei, din care lei tva nedeductibil si lei diferenta tva colectat.

Pentru aceasta diferenta la tva, in baza prevederilor art.119 si 120 din OG 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere cu cota de 0,05%, respectiv 0,1%, in suma de lei si penalitati de 0,6% de lei, calculate pana la data de 30.06.2010.

Pentru diferenta totala stabilita la tva de lei, au fost incalcate de catre agentul economic prevederile art.158 din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. , referitor la aspectele contestate de societate, biroul investit cu solutionarea contestatiei a constatat urmatoarele:

A) Cu privire la impozitul pe profit

1) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata societatea a efectuat cheltuieli reprezentand achizitii de paturi, saltele, minge, ingrasaminte chimice, s.a. in suma de lei care au fost considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit.

In sustinerea contestatiei petenta afirma ca aceste cheltuieli au avut ca scop punerea la dispozitia salariatilor conditii de recuperare a fortei de munca pentru reluarea activitatii productive dupa expirarea timpului de odihna si repaus.

Societatea sustine ca facturile emise de catre SC SRL si SC SA, reprezentand consum de gaz, a fost necesar salariatilor pentru perioada cat au fost cazati intr-un spatiu - locatie unde isi desfasoara activitatea pentru o perioada de timp, in temeiul dispozitiilor aferente protectiei muncii, fiind supusi si unui program de pregatire profesionala conform solicitarilor viitoare ale societatii sau fiind intro misiune de afaceri.

Petenta invoca prevederile art. 21 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare. Argumentele societatii nu sunt de natura a

rezolva favorabil contestatia din urmatoarele motive:

- societatea nu are declarate puncte de lucru sau activitati ce necesita cazare - pentru deplasarea salariatilor in santiere pentru cazare sunt prezentate facturi emise de furnizori

- ca documente justificative referitor la cazarea personalului care a fost in deplasare, pe santier, societatea a prezentat contracte de inchiriere cu persoane fizice

- in conditiile in care spatiul are destinatie de cazare pentru salariati, obligatia dotarii cu paturi si mobilier a spatiului cu destinatie de inchiriere, cade in sarcina proprietarului si nu a chirasului

- petenta nu a prezentat nici in timpul controlului si nici anexat la prezenta contestatie, documente justificative (Note de receptie, liste de inventar cu bunuri aflate in anumite locatii din exteriorul societatii sau in custodie altor persoane, sau in gestiunea anumitor salariati, etc) din care sa rezulte ca aceste achizitii de: canapea, paturi, saltele, s.a., sunt achizitii efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile pentru SC SRL.

Organu fiscal care solutioneaza prezenta contestatie concluzioneaza ca cheltuielile reprezentand achizitii de bunuri mentionate mai sus nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar societatea nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare:

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

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de lei pentru anul 2005, in suma de lei pentru anul 2008 si in suma de lei pentru anul 2009.

2) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata societatea a efectuat cheltuieli in suma de lei prin achizitionarea de bunuri si servicii pe baza de facturi emise de SC SRL si SC SA de care au beneficiat o persoana fizica. Exemplificam: factura nr. furnizor SC SA, care reprezinta "consum gaz" si factura nr. furnizor SC SRL, care reprezinta servicii televiziune.

In sustinerea contestatiei petenta afirma ca aceste achizitii de bunuri si servicii de la SC SA si SC SRL, pot fi considerate *"cheltuieli pentru protectia muncii, pentru prevenirea accidentelor de munca sau cheltuieli la misiuni de afaceri"*.

Organu fiscal care solutioneaza prezenta contestatie concluzioneaza ca achizitiile de bunuri si servicii pe baza de facturi care au ca beneficiari alte persoane decat SC SRL, nu pot reprezenta achizitii pe baza documente justificative conform legii contabilitatii, nu pot reprezenta cheltuieli deductibile la

calculul profitului impozabil si nu pot reprezenta cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile pentru SC SRL.

Societatea nu a respectat prevederile de la art 19 (1), art.21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil .

La art.21 (1) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile..."*.

La art.21 (4) f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuieli inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor"*.

La art. 155 (5) e) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:...e) denumirea, numele, adresa si codul de inregistrare ...ale cumparatorului de bunuri sau servicii"*.

In Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectiile Unite cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se precizeaza :

"Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA".

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de lei pentru anul 2008 si in suma de lei pentru anul 2009.

3) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata societatea a efectuat cheltuieli in suma de lei care au fost inregistrate in debit cont 611 in baza facturii proforma nr. emisa de furnizorul SC SRL. Aceasta inregistrare in evidenta contabila nu are la baza un document justificativ, potrivit legii, care sa faca dovada efectuarii operatiunii.

In jurnalul de cumparari din luna august 2009, este completat: "numar document 21, cod fiscal furnizor RO , cheltuiala de lei iar valoarea TVA dedusa: lei, identic cu datele inregistrate pe "factura proforma" nr. furnizor SC

SRL. In jurnalele de TVA in lunile urmatoare nu a fost stornata aceasta inregistrare.

"Factura proforma" nr. , furnizor SC SRL, inregistrata in evidenta contabila in luna august 2009, care nu a fost stornata in perioadele urmatoare, nu este document justificativ, potrivit legii, care sa faca dovada efectuarii operatiunii.

In sustinerea contestatiei petenta afirma ca: "factura proforma a fost facturata in factura .

Organul fiscal care solutioneaza prezenta contestatie precizeaza ca afirmatia petentei este eronata intrucat factura nr. , prezentata de contestator, nu face nici o referire la "factura proforma" nr. si nici nu se poate face vreo corelatie intre aceste documente. De exemplu, factura proforma nr. , conform textului de pe document, reprezinta c/v reparatie liftlux 1 buc, pret unitar lei, iar factura nr. , reprezinta c/v revizie liftlux 1 buc, pret unitar lei.

Societatea nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), art.21 (1), art.21 (4) f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile in suma de lei.

La art. 21 (4) f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:" *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuieli inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor*".

Organul de inspectie fiscala a respectat in totalitate si prevederile art. 64 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, la care se refera contestatorul, deoarece a luat in calcul toate documentele prezentate atat pe perioada inspectiei fiscale cat si cele anexate in copie la prezenta contestatie.

In Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectiile Unite cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit, a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se precizeaza :

"Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA".

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de lei.

4) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Din documentele prezentate a rezultat ca pentru calculul amortizarii cladirii societatii (sediul social), inregistrata in contul 212, au fost utilizate cote diferite de amortizare pentru elemente componente, care in fapt formeaza un tot unitar, un

mijloc fix - imobilul (de exemplu: usi, acoperis, tamplarie aluminiu, compartimentare sticla, s.a.)

S-a intocmit situatia comparativa pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, intre valoarea amortizarii cladirii societatii asa cum a fost inregistrata lunar in credit cont 281 si valoarea recalculate a amortizarii, conform prevederilor legale, in care toate elementele componente ale cladirii sunt incluse in imobil utilizandu-se aceeasi cota de amortizare, conform catalog.

S-a stabilit o diferenta la cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal pentru anul 2006 in suma de lei, pentru anul 2007 in suma de lei, pentru anul 2008 in suma de - lei, iar pentru anul 2009 in suma de lei.

Din explicatiile administratorului societatii rezulta urmatoarele:

"pentru cladire in mod eronat s-au considerat durate diferite de amortizare la parti componente ale acesteia: acoperis, usi, etc. "...Diferenta la amortizari in perioada 2005-2009 pentru contul 281 provine din faptul ca nu avem program specializat pentru calculul amortizarii si pe fisa mijlocului fix nu este evidentiata amortizarea, evidenta se tine in tabele excel iar in preluarea in contabilitate s-au produs erori".

De precizat ca si in cuprinsul contestatiei, se recunoaste afirmatia cum ca nu este condusa evidenta contabila a amortizarii, pentru fiecare utilaj in parte, conform prevederilor Legii contabilitatii, ci, citam: "mentionam ca programul informatic in care se tine partea de contabilitate generala permite cu ajutorul notelor contabile prestabilite sa fie incarcata valoarea amortizata totala aferenta perioadei". Deci contestatorul recunoaste acest mod eronat de lucru, care face imposibila efectuarea unui control privind calculul amortizarii, la fiecare mijloc fix in parte.

Printre documentele anexate de catre contestator in copie la prezenta contestatie, nu se regaseste nici un document aferent modului de calcul individual, pe fiecare mijloc fix al societatii, a amortizarii contabile lunare, asa cum cer prevederile legale, pentru intreaga perioada verificata, nu a fost anexat nici un document aferent calculului amortizarii cladirii, desi contesta acest fapt. Singurul document anexat in copie este Raportul de reevaluare a imobiliarilor corporale din 2008. Organul de inspectie fiscala a tinut cont in totalitate de influenta in calculul amortizarii mijloacelor fixe a acestui raport de reevaluare, fapt confirmat si de administratorul societatii in nota explicativa ce constituie anexa 29 la Raportul de inspectie fiscala.

In sustinerea contestatiei petenta afirma ca "acoperisul" poate fi amortizat separat de cladire, deoarece ar fi de la "o extensie a cladirii intiale", fara insa sa argumenteze, ca in acest caz, era necesar ca societatea sa detina pentru aceasta investitie o autorizatie de construire, certificat urbanism,, etc.

Din raportul de evaluare anexat in copie nu rezulta existenta a 2 cladiri iar organul de inspectie fiscala a considerat in mod corect cladirea ca un tot unitar, cu usi, acoperis, etc., deoarece, luate separat unele elemente din raportul

de evaluare nu ar mai indeplini conditiile de incadrare in categoria mijloacelor fixe avand o valoare sub minimul prevazut de actele normative in vigoare (compartimentare sticla, tamplarie aluminiu, s.a.)

In cuprinsul contestatiei, se fac referiri la o deducere suplimentara de 20% de amortizare aferenta anului 2007, fara explicatii sau documente in sprijinul acestei afirmatii.

Organul fiscal care solutioneaza prezenta contestatie precizeaza ca prevederile art. 24 (12) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, prin care s-au acordat deduceri suplimentare de 20% la data punerii in functiune a unui mijloc fix, s-au aplicat doar pentru mijloacele fixe intrate in gestiunea unei societati pana la data de 30.04.2005 si nu in anul 2007.

Societatea nu a respectat prevederile de la art.19 (1), art. 21 (1), art. 24 (7), art. 24 (11) a) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, fapt pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere privind diferenta de cheltuiala nedeductibila in suma de lei si pentru diferenta de impozit profit si majorarile (dobanzile) de intarziere aferente .

Contestatorul se refera in cuprinsul contestatiei la documentul intitulat "TABEL CENTRALIZATOR PENTRU DETERMINAREA VALORII LUNARE AMORTIZATE", care pretinde ca ar fi fost solicitat de catre organul de inspectie fiscala, fara insa a preciza in ce adresa a fost solicitat acesta si sa-l anexeze in copie.

5) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata societatea a inregistrat in debit cont 681 cheltuieli reprezentand amortizarea autoturismelor societatii care nu sunt folosite in conditiile prevazute la art. 21 (3) n) din titlul II Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv sunt intr-un numar ce depaseste un autoturism pentru fiecare persoana angajata cu functii de conducere sau administrare.

Prin adresa nr. 1167/13.08.2010 administratorul societatii afirma ca : *"S-au prezentat certificatele de inmatriculare si s-a constatat ca auto reinmatriculat cu nr. este folosit peste numarul salariatilor cu functii de conducere"*.

Organul fiscal care solutioneaza prezenta contestatie precizeaza ca societatea nu a respectat prevederile de la art.19 (1), art. 21 (1) art. 24 (11) h) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

La art. 24 (11) h) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza...h) numai pentru autoturismele folosite in conditiile prevazute la art. 21 alin. (3) n)."*

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca alegerea autoturismului reinmatriculat cu nr. , ca fiind singurul folosit peste numarul salariatilor cu functii de conducere a fost alegerea exclusiva a administratorului

societatii iar contestatorul nu a anexat nici un document justificativ prin care sa combata constatările organului de inspectie fiscala.

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2005 cheltuiala nedeductibila in suma de lei, pentru anul 2006 in suma de lei, pentru anul 2007 in suma de lei, pentru anul 2008 in suma de lei iar pentru anul 2009 in suma de lei.

6) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata, petenta nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (3) n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile de functionare, intretinere, aferente unui numar de autoturisme peste cel folosit de angajatii cu functii de conducere si de administrare din societate.

La art. 21 (3) n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:...n) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii".

Din raspunsul transmis de catre administratorul societatii cu adresa nr. , ca urmare a solicitarii inregistrata de catre organul de inspectie fiscala la sediul societatii sub nr. , se precizeaza:

"S-au prezentat certificatele de inmatriculare si s-a constatat ca auto reinmatriculat cu nr. este folosit peste numarul salariatilor cu functii de conducere. Doar pentru achizitiile aferente acestui autoturism s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in anexele mentionate mai sus."

Aceasta cheltuiala efectuata de societate nu reprezinta o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2005 o cheltuiala nedeductibila in suma de , lei pentru anul 2006 o cheltuiala nedeductibila in suma de lei, pentru anul 2007 o cheltuiala nedeductibila in suma de lei, pentru anul 2008 in suma de lei, iar pentru anul 2009 in suma de lei.

Pe perioada verificata societatea nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1), art. 21 (4) t) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 6022 reprezentand consum combustibil utilizat de vehicule rutiere motorizate care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 21 (4) t) titlul II din Legea nr. 571/2003, modificata prin OUG nr. 34/2009, deci o cheltuiala care nu este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2009, o cheltuiala nedeductibila in suma de lei.

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

7) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata, petenta nu a respectat prevederile de la art.19 (1), art. 21 (1) art. 22 (1) j) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in debit cont 6812 reprezentand provizioane constituite in limita unui procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor, desi agentul economic nu a prezentat pentru justificare, hotararile judecatoresti prin care se atesta procedura de deschidere a falimentului impotriva acestora.

Nota contabila intocmita in luna decembrie 2009 de catre agentul economic privind provizioanele a fost: $6812=151 \dots *100\% = \dots$ lei.

In baza art. 22 (1) c) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv "*provizioane contituite in limita unui procent de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor inregistrate de catre contribuabil*" organele de inspectie fiscala au calculat pentru facturile in cauza un provizion in suma de

lei, in limita de 30% din valoarea creantelor asupra clientilor inregistrate de catre contribuabil ($\dots *30\% = \dots$ lei).

Astfel, s-a stabilit pentru anul 2009 o cheltuiala nedeductibila in suma de lei La art. 22 (1) j) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, cu valabilitate pentru anul 2009, conditiile prevazute de acest act normativ trebuiesc indeplinite cumulativ, iar una din conditiile de baza, prevazute la pct. 2 prevede: "*creanta este detinuta de o persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie*".

In raspunsul transmis de catre administratorul societatii cu adresa nr. , la adresa inregistrata de catre organul de inspectie fiscala la sediul societatii sub nr. , se comunica: "*Precizam ca nu detinem hotarari iudecatoresti care sa ateste declansarea procedurilor de faliment ale clientilor cf cod fiscal...*"

Societatea nu a prezentat nici la dosarul contestatiei documentele justificative obligatorii prevazute de art. 22 (1) j) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv hotararile judecatoresti prin care sa ateste falimentul clientilor in cauza.

Organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca declansarea procedurii de insolventa nu echivaleaza cu falimentul, astfel ca nu au fost indeplinite conditiile prevazute la art. 22 (1) j) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de cheltuiala nedeductibila in suma de lei si pentru diferenta impozit profit si majorarile (dobanzile) de intarziere aferente .

8) Referitor la cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de lei

Pe perioada verificata, petenta nu a respectat prevederile de la art.19 (1), art. 21 (1), art. 21 (4) f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in corelatie cu prevederile de la pct. 46 (1) din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au la baza un document justificativ conform Legii nr. 82/1991 rep. cu modificarile ulterioare si art. 155 (5) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Factura nr. SC SRL (valoare lei), nu a fost prezentata nici in original si nici duplicat, ci doar un exemplar in xerox.

La art. 21(4) f) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuieli inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor".

In Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectiile Unite cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se precizeaza :

"Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA".

La pct. 46 (1) titlul VI din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare se precizeaza ca justificarea deductiei TVA se face numai pe baza exemplarului in original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau pe baza documentelor care reprezinta "*duplicat*", intocmite conform prevederilor legale.

Conform actelor normative prezentate mai sus, TVA poate fi dedusa doar de pe documente existente in original sau duplicat, iar coroborat cu prevederile din Decizia V emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie cheltuiala aferenta poate fi deductibila doar in aceste cazuri.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru cheltuiala nedeductibila in suma de lei si pentru diferenta impozit profit si majorarile (dobanzile) de intarziere aferente .

9) Referitor la deficiențele constatate privind înregistrările eronate în evidența contabilă cu influență în stabilirea nivelului veniturilor societății

Pe perioada verificată, petenta nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece au fost efectuate înregistrări contabile eronate care au avut influență în stabilirea nivelului veniturilor din cont 704, astfel:

- în luna mai 2005, în mod eronat a fost efectuată nota contabilă 411 = 704 - RON, în loc de 472 = 704 ... lei pentru factura nr. . Corectia a fost efectuată cu întârziere, în luna august 2005.

- pentru avansul încasat în baza facturii nr. , în suma de RON, la momentul emiterii facturii finale nr. , s-a omis efectuarea înregistrării 472 = 704 lei. Corectia a fost efectuată, cu întârziere, în luna august 2005.

- pentru avansul încasat în baza facturii , în suma de RON, la momentul emiterii facturii finale nr. , s-a omis efectuarea înregistrării 472 = 704 lei. Corectia a fost efectuată cu întârziere, în luna august 2005.

Toate aceste deficiențe au determinat calculul de majorări de întârziere, respectiv dobânzi întârziere la impozitul profit.

10) Referitor la utilizarea metodei de amortizare accelerată cu consecința calculului de majorări de întârziere

Pe perioada verificată, petenta nu a respectat prevederile de la art. 19 (1), art. 21 (1) art. 24 (9) a) și b) și (11) a) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece pentru utilajele la care s-a aplicat în baza deciziei conducerii societății, metoda de amortizare accelerată, au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentând 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix, incluse integral în debitul contului 681, în prima lună din primul an de utilizare, fără a se ține cont că amortizarea se calculează lunar, și această valoare de 50% trebuia esalonată pe intervalul celor 12 luni din primul an de funcționare.

Conform fișei contului 2813, rezulta că în luna 12 anul 2008 a fost înregistrată pe cheltuieli reducerea cu 50% pentru mașina de roluit (.....*50%=) și mașina de indoit teava (...*50% =.....) iar în luna 03 anul 2009 a fost înregistrată pe cheltuieli reducerea cu 50% pentru instalația de sudare (.....*50%=).

Astfel, pentru utilajele: mașina de roluit (lei), mașina de indoit teava (lei), puse în funcțiune în 12.2008 și instalație sudare (lei) puse în funcțiune în 01 anul 2009, în anexele 20 și 30, a fost recalculat nivelul amortizării lunare pe intervalul primului an de utilizare.

În urma acestei recalculări, s-a stabilit pentru anul 2008 o cheltuială nedeductibilă de lei , pentru anul 2009 o cheltuială nedeductibilă de - lei

(regularizare). Deci pentru intreaga perioada verificata influenta este doar in calculul majorarilor de intarziere.

La art. 24 (9) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"In cazul metodei de amortizare accelerata, amortizarea se calculeaza dupa cum urmeaza: a) Pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depasi 50% din valoarea fiscala de la data intrarii in patrimoniu a mijlocului fix. "

In sustinerea contestatiei societatea afirma urmatoarele:

- prin paragraful de lege nu se specifica in mod expres ca amortizarea sa fie distribuita in mod egal in primul an de utilizare a utilajului, ci doar ca nu poate depasi 50% din valoarea de intrare a utilajelor. Din punct de vedere procedural, decontarea valorii de 50% a fost trecuta doar in luna in care nivelul veniturilor conform graficelor anexate a avut cel mai inalt nivel deci gradul de utilizare a fost maxim.

- in Legea nr. 15 din 1994 care priveste in mod expres amortizarea se prevede la art. 18 litera c) urmatoarele:

"Amortizarea accelerata - consta in includerea, in primul an de functionare, in cheltuielile de exploatare a unei amortizari de pana la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizarile anuale pentru exercitiile urmatoare sunt calculate la valoarea ramasa de amortizat, dupa regimul liniar, prin raportare la numarul de ani de utilizare ramasi." Din punctul de vedere al protectiei muncii se poate observa ca legiuitorul in Codul fiscal la art. 24. a prevazut urmatorul aspect:

*"(16)Contribuabilii care investesc in mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de munca si bolilor profesionale, precum si infiintarii si functionarii cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii in functiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol." Acest paragraf din lege este aplicabil in cazul **masinii de sudat intrucat procesul de sudare se automatizeaza, operatorul este scos din contactul direct cu mediul de lucru (gaze rezultate ca urmare a procesului de sudare) si mediu recunoscut de protectia muncii ca loc cu probleme de boli profesionale si inclus in nomenclatorul de profesii care produc boli profesionale din punctul de vedere al SSM (Securitate si Sanatate in Munca)) si protejat in raport cu acesta.***

- sunt lasate la latitudinea operatorului economic in primul an libertati pentru a lua decizia cum si in ce mod repartizeaza valoarea de 50%. Prin articolul de lege, dar si prin normele de aplicare nu se fac specificari exprese in acest caz deoarece problema implica si ea trebuie sa faca obiectul unei abordari sistemice.

- denaturarea costurilor este minima atat pentru lucrarea pentru care au fost achizitionate utilajele dar si pentru restul lucrarilor si costurilor aferente

acestora prin decontarea in perioada sau luna in care factorul care genereaza profitul este maxim in perioada de timp analizata.

Organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca argumentele prezentate de petenta nu sunt de natura a solutiona favorabil contestatia intrucat amortizarea se calculeaza lunar si aceasta valoare de 50% trebuia esalonata pe intervalul celor 12 luni din primul an de functionare.

Aceasta deficienta a determinat calculul de majorari de intarziere, respectiv dobanzi intarziere la impozitul profit.

Pentru deficientele constatate si prezentate mai sus, in mod legal societatea datoreaza bugetului de stat o diferenta de impozit pe profit in suma de lei , pentru care au fost calculate accesorii in suma totala de lei.

B) Cu privire la TVA

1) Referitor la TVA stabilita ca nedeductibila in suma de lei

Pe perioada verificata, petenta nu a respectat prevederile de la art. 145 (2) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe facturi reprezentand achizitii de bunuri care nu servesc operatiunilor taxabile ale societatii. Astfel, au fost efectuate achizitii de paturi, saltele, minge, ingrasaminte chimice, s.a.

Societatea nu are declarate puncte de lucru sau activitati ce necesita cazare, iar la deplasarea salariatilor in santiere, pentru *cazare* sunt prezentate facturi emise de furnizori ca de exemplu factura nr. 3230703/27.07.2008 furnizor SC SRL care reprezinta "saltea relaxa". TVA nedeductibila este in suma de lei.

La art. 145 (2) a titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile..,";

La art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:"

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa le fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155."

Pentru a justifica cazarea personalului in deplasare, pe santier, societatea a prezentat contracte de inchiriere cu persoane fizice si deci pentru spatiul care are ca destinatie de *cazare* pentru salariati, este obligatoriu ca in sarcina proprietarului sa existe obligatia dotarii cu paturi si mobilier, nu a chirasului.

Petenta nu a prezentat nici in timpul controlului si nici la dosarul contestatiei, documente justificative (note de receptie, liste de inventar cu bunuri aflate in anumite locatii din exteriorul societatii sau in custodie altor persoane, sau in gestiunea anumitor salariatii, etc) din care sa rezulte ca aceste achizitii de: canapea, paturi, saltele, s.a., sunt efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile pentru SC SRL.

Achizitiile de bunuri : paturi, saltele, minge, ingrasaminte chimice, s.a., nu pot reprezenta achizitii ce servesc operatiunilor taxabile pentru SC SRL.

Societatea nu a respectat prevederile de la art. 145 (2) a), art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe facturi reprezentand achizitii de bunuri si servicii pe baza de facturi emise de SC SRL si SC SA, care nu servesc operatiunilor taxabile ale agentului economic, deoarece aceste facturi au ca beneficiar o persoana fizica si nu SC SRL.

Se exemplifica factura nr. furnizor SC SA, care reprezinta "consum gaz" si factura nr. furnizor SC SRL, care reprezinta servicii televiziune. TVA nedeductibila este in suma de lei.

La art. 155 (5) e) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:...e) denumirea, numele, adresa si codul de inregistrare ...ale cumparatorului de bunuri sau servicii".

Achizitiile de bunuri si servicii pe baza de facturi care au ca beneficiari alte persoane decat SC SRL, nu pot reprezenta achizitii pe baza de documente justificative conform legii contabilitatii, nu pot reprezenta achizitii ce servesc operatiunilor taxabile pentru SC SRL.

In Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectiile Unite cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se precizeaza : *"Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA".*

Societatea nu a respectat prevederile de la art. 145 (2) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborat cu prevederile din Decizia V/2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie si art. 21 (3) n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA de pe bonuri fiscale reprezentand achizitii de combustibil, aferente unui numar de autoturisme peste cel folosit de angajatii cu functii de conducere si de administrare din societate, care reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit,

conform prevederilor art.21 (3) n) titlul II din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare. Aceste achizitii nu servesc operatiunilor taxabile ale societatii iar TVA nedeductibila este in suma de lei.

La art. 145 (2) a titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"(2)Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile...";

La art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:" *"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155."

La art. 21 (3) n) titlul II din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:...n) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii".

Din raspunsul transmis de catre administratorul societatii cu adresa nr. , ca urmare a solicitarii inregistrata de catre organul de inspectie fiscala la sediul societatii sub nr. , se precizeaza:

"S-au prezentat certificatele de inmatriculare si s-a constatat ca auto reinmatriculat cu nr. este folosit peste numarul salariatilor cu functii de conducere. Doar pentru achizitiile aferente acestui autoturism s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in anexele mentionate mai sus."

De precizat ca numai achizitiile aferente acestui autoturism au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca nu servesc operatiilor taxabile ale agentului economic.

Societatea nu anexeaza documente justificative in sustinerea contestatiei si nu argumenteaza in cuprinsul contestatiei de ce TVA aferenta acestor achizitii este deductibila.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de TVA nedeductibila in suma de lei si pentru majorarile (dobanzile) de intarziere aferente.

2) Referitor la TVA stabilita ca nedeductibila in suma de lei

Petenta nu a respectat prevederile de la art. 145 (2) a), art. 146 (1) a) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in corelatie cu prevederile de

la pct. 46 (1) din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece a fost dedusa TVA - factura proforma nr. 21/25.08.2009 emisa de furnizorul SC SRL - care nu reprezinta document justificativ conform prevederilor Legii nr. 82/1991 rep. cu modificarile ulterioare si Legii nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare pentru a permite deducerea TVA.

In Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectiile Unite cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se precizeaza : "*Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA*".

De mentionat ca "Factura proforma" nr. furnizor SC v SRL, inregistrata in evidenta contabila in luna august 2009, care nu a fost stornata in perioadele urmatoare, nu este document justificativ potrivit legii, care sa permita deducerea TVA, nu serveste operatiunilor taxabile. Cheltuiala inregistrata aferenta acestei facturi proforma este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, iar TVA in suma de 481 lei este nedeductibila.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de TVA nedeductibila in suma de lei si pentru majorarile (dobanzile) de intarziere aferente.

3) Referitor la TVA colectata in suma de lei_

Nu au fost respectate prevederile de la art. 128 (8) f) titlul IV din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, pct. 6(11) a) si (12) titlul VI din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, deoarece nu a fost regularizata TVA nedeductibila aferenta depasirii cheltuielilor de protocol la 31.12.2007, la data depunerii situatiilor financiare ale anului 2007, respectiv nu a fost considerata operatiune impozabila din punctul de vedere al TVA.

In anul 2007 societatea a depasit nivelul cheltuielilor deductibile aferente protocolului cu suma de lei si nu a regularizat TVA aferenta acestor cheltuieli.

Sold cont 121 in anul 2007=... lei; rulaj cont 691=... lei; rulaj cont 623=... Lei; lei; *2%= lei. Cheltuieli nedeductibile lei; Diferenta TVA colectata lei.

La art. 128 (8) f) titlul IV din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

"(8) *Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):*

f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme".

Conform prevederilor art. 128 (8) f) titlul IV din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, pct. 6(11) a) si (12) titlul VI din HG nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, petenta avea obligatia de a inregistra valoarea TVA colectata in suma de lei in decontul lunii in care intervine termenul pentru depunerea situatiilor financiare ale anului 2007.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de TVA colectata in suma de lei si pentru majorarile (dobanzile) de intarziere aferente.

4) Referitor la TVA colectata in suma de lei

Au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii, respectiv in cont 704, urmatoarele facturi emise de SC SRL, facturi emise doar in valuta pentru care nu a fost colectata TVA, considerate de catre agentul economic operatiuni scutite cu drept de deducere, avand urmatoorii beneficiari:

- SRL din Italia, astfel: facturile nr. lei), nr. eur, echiv. lei), nr. eur, echiv. lei), nr. eur, echiv. lei), nr. eur, echiv. lei), nr. eur, echiv. lei), nr. eur, echiv. lei) si nr. eur, echiv. lei).
- beneficiar din Austria, astfel: factura nr. eur, echiv. lei).

Facturile nr. , nr. Nr. , nr. si nr. , au fost inregistrate in contul de venituri 704, dar nu au fost inregistrate in jurnalele de vanzari TVA si deconturile de TVA.

In decontul de TVA din luna februarie 2007 facturile nr. si nr. au fost declarate initial ca livrari intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere si ulterior, prin decizia de corectare erori materiale nr. , au fost inregistrate ca prestari de servicii scutite cu drept de deducere. De precizat ca facturile nr. si nr. nu au fost declarate in deconturile de TVA din lunile iulie si august 2007.

Referitor la facturile emise in perioada 01.01.2007 - 31.01.2010, ca scutite cu drept de deducere, administratorul societatii declara urmatoarele:

“La clientul din Italia conform pontajelor anexate si confirmate de catre client, a pus la dispozitie personal pentru efectuarea de lucrari in Italia unde a avut asigurat transportul, cazarea si masa si a executat lucrari diverse de manopera pe diferite specialitati cu materialul beneficiarului precum e specificat in comenzi”.

La art. 133 (2) a) si g) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, se precizeaza: *"prin derogare de la prevederile alin. (1) pentru urmatoarele prestari de servicii locul prestarii este considerat a fi: a) locul unde sunt situate bunurile imobile pentru prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile". ..g) locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix[....]...pct.8 punerea la dispozitie de personal".*

Societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala facturile emise in perioada 01.01.2007 - 31.01.2010 pontaje ale personalului societatii si comenzile nr. , nr. , nr. si nr. .

La intrebarile puse de organul de inspectie fiscala petenta a declarat urmatoarele:

"nu au fost intocmite ordine de deplasare pentru salariati, nu s-a acordat diurna acestora, nu s-au intocmit deconturi de cheltuieli, nu avem document in care sunt prezentate aceste clauze (referitor la clauzele colaborarii cu clientul din Italia referitor la punerea la dispozitie de personal, etc.)...nu au fost intocmite situatii si devize de lucrari. .."

Petenta nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative pentru incadrarea facturilor emise in perioada 01.01.2007 - 31.01.2010 si mentionate mai sus, ca scutite de TVA cu drept de deducere.

In facturile emise de societate si mentionate mai sus, rezulta diverse lucrari executate (exemplu: manopera lacatuserie, modificare placi, s.a) sau bunuri livrate (exemplu: materiale centrala termica, instalatie electrica, procurare si livrare cablu, tub, procurare si montare gratare. tubulatura, s.a.) dar nu exista nici o referire la vreun contract prin care sa se precizeze punere la dispozitie de personal catre clientul extern.

In aceste conditii, locul prestarii este sediul prestatorului, deci in Romania.

Pentru facturile emise pentru clientii mentionati mai sus, in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, administratorul societatii, a precizat urmatoarele:

"SC SRL a pus la dispozitia beneficiarului personal calificat pentru lucrari electrice si de lacatuserie pentru prestatie de manopera. Lucrarile constau in montarea de utilaie complexe la . fabrica dinreferitor la factura nr. , beneficiar din Austria, lucrarea a constat in montarea unui sistem de detectare incendiu la , fabrica din SRL a procurat si montat cablurile si tuburile de protectie necesare lucrarii."

Prin urmare, locul prestarii a fost la , fabrica din , deci locul prestarii a fost in Romania, unde se gaseste acest imobil.

Petenta nu a respectat prevederile de la art. 134 (1) si (3), art. 140 (1) coroborat cu prevederile de la art. 133 (1) si art.133 (2) a) si g) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece facturile emise de societate nu s-a colectat TVA in cota de 19% .

Conform prevederilor de la art. 133 (1) titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, *"locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate"*.

Agentul economic nu a prezentat documente justificative pentru incadrarea operatiunilor ca scutite cu drept de deducere TVA, astfel ca locul prestarii serviciilor este in Romania.

Societate nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatie, documente justificative pentru incadrarea acestor operatiuni ca scutite cu drept de deducere TVA iar argumentele contestatorului pentru incadrarea acestor operatiuni ca scutite cu drept de deducere sunt teoretice, prin referire la cuprinsul diverselor acte normative; fara documente justificative locul operatiunii nu poate fi stabilit in strainatate.

Desi petenta a afirmat ca a prezentat probe faptice, contracte , etc, incheiate cu clienti dar care nu au fost luate in considerare de catre organele de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei constata ca singurul document pe care contestatorul il anexeaza este adresa emisa de DGFP , Metodologie si Asistenta Contribuabili, sub nr. , deci emisa ulterior controlului. Din textul acestei adrese, rezulta ca se refera la legislatia valabila incepand cu anul 2010 iar situatiile analizate in timpul inspectiei fiscale cuprinde perioada anilor 2005-2009. Totodata nu se fac referiri la prevederile art. 133 (4) a), deci la exceptiile in cazul in care locul prestarii este dat de locul unde se gasesc bunurile imobile, chiar cazul societatii verificate.

In fapt, toate lucrarile inscrise in facturile analizate mai sus constau in operatiuni de montare de utilaje complexe la . fabrica din . Acest lucru se poate constata si din cuprinsul facturilor. Deci locul prestarii este in , fiind lucrari executate asupra unui imobil care se afla in .

In mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de TVA colectata in suma de lei.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de TVA colectata de lei si pentru majorarile (dobanzile) de intarziere aferente

5) Referitor la majorarile (dobanzile) de intarziere aferente

Petenta nu a respectat prevederile de la art. 134.1 (1) si art. 134.2 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece incepand cu 01.01.2007 nu a fost considerat faptul generator si exigibilitatea TVA pentru garantiile de buna executie la momentul facturarii, la data prestarii serviciilor. Pe facturile emise de societate, garantiile de buna executie si TVA colectata aferenta au fost inregistrate cu minus, deci s-a diminuat incorect valoarea TVA colectata din aceste facturi.

Pana la data de 31.01.2010 aceste garantii au fost regularizate, astfel ca nu rezulta o diferenta la TVA colectata, avand doar influenta in calculul majorarilor de intarziere.

Administratorul societatii a precizat ca activitatea societatii s-a extins in realizarea de structuri metalice, confectii metalice, realizand inclusiv montajul acestora, activitati care in fapt, necesita acordarea de garantii de buna executie clientilor.

In mod eronat societatea face corelatia intre taxarea inversa si TVA aferenta acestor garantii de buna executie.

Petenta nu a adus nici un argument in sprijinul afirmatiilor sale care sa motiveze diminuarea valorii TVA colectata incepand cu 01.01.2007 de pe facturile emise de societate cu o valoare, definita foarte precis in cuprinsul facturilor, respectiv "*garantii de buna executie 5%*".

Pentru deficientele constatate si prezentate mai sus, in mod legal societatea datoreaza bugetului de stat TVA stabilita ca nedeductibila in suma de lei si TVA colectata in suma de lei, in total lei, pentru care au fost calculate accesorii in suma totala de lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 si art. 214 alin. (1) lit. a) si aliniatul 3) din OG nr. 92/2003 republicata titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

D E C I D E :

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei ce reprezinta:

- impozit pe profit	lei
- majorari intarziere impozit pe profit	lei
- TVA nedeductibila	lei
- diferenta TVA colectata	lei
- majorari intarziere TVA	lei

2) prezenta decizie se comunica la:

- S.C. " S.R.L.
- D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala Timis, cu aplicarea prevederilor pct. 7.5 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

