

**SENTINȚA CIVILĂ NR. 283**  
**Ședința Publică din 26 mai 2010**  
**PREȘEDINTE :x GREFIER : x**

S-a luat în examinare acțiunea formulată de reclamanta SC x SRL x în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin și Direcția Generală a Finanțelor Publice Dolj, având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședință publică se constată lipsa părților.

Procedura de citare este legal îndeplinită. S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care se constată că mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din 19.05.2010, care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

**CURTEA**

**Deliberând asupra acțiunii de față, instanța constată următoarele:**

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată la Curtea de Apel Timișoara sub nr. x/2008 la data de 25.11.2008 reclamanta SC x SRL x a chemat în judecată în calitate de pârâte pe Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin și Direcția Generală a Finanțelor Publice Dolj solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța să dispună anularea Deciziei nr.x/26.05.2008, emisă de D.G.F.P. Caraș-Severin -Serviciul Soluționare Contestații, prin care i s-a respins contestația formulată, înregistrată inițial la D.G.F.P. Dolj sub nr. x/31.03.2008; anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/29.02.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.02.2008, emise de D.G.F.P. Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată și accesoriile acestora, în valoare totală de x lei: impozit pe veniturile microîntreprinderilor: x lei; majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor - x lei; penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor: x lei; impozit pe profit: x lei; majorări de întârziere aferente impozitului pe profit: x lei; taxă pe valoare adăugată suplimentară: x lei; majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată suplimentare: x lei; majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată suplimentare nedeclarate și nevirate în termenul legal la bugetul general consolidat: x lei; redevență minieră: x lei; majorări de întârziere aferente redevenței miniere: x lei; cu cheltuieli de judecată.

În motivarea cererii reclamanta arată că prin Decizia nr.x/26.05.2008, emisă de D.G.F.P. Caraș-Severin - Serviciul Soluționare Contestații, s-a respins contestația pe care a formulat-o împotriva actelor administrativ-fiscale întocmite de D.G.F.P. Dolj, cu ocazia inspecției fiscale derulate în perioada 21 ianuarie - 29 februarie 2008, în baza delegării de competență conferite de A.N.A.F. - Direcția Generală de Inspecție Fiscală.

Se arată ca din Raportul de inspecție fiscală din 29.02.2008 rezulta ca s-au verificat următoarele perioade și categorii de contribuții: 01.01.200 -31.12.2006,

pentru impozitul pe profit; 01.07.2005-31.12.2005, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; 01.07.2005-30.11.2007, pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale; 01.06.2006-30.11.2007, pentru TVA; 01.07.2006-30.11.2007, pentru redevență minieră; 01.07.2005-31.12.2006, pentru impozitul pe dividende.

Se menționează că anterior acestei inspecții, reclamanta mai fusese verificată de către D.G.F.P. Caraș-Severin pentru: activitatea derulată până la data de 30.06.2005, în ceea ce privește plata impozitului pe veniturile din salarii, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, a TVA și a contribuțiilor sociale, activitatea derulată până la data de 31.05.2006, în vederea rambursării TVA, conform sumei negative înscrise în decontul lunii mai 2006 .

Se învederează ca organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Dolj au stabilit, în sarcina reclamantei următoarele obligații fiscale suplimentare de plată, pe care aceasta le-a contestat pe cale administrativă: impozit pe veniturile microîntreprinderilor: x lei; majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor: x lei; penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor: xx lei; impozit pe profit: x lei; majorări de întârziere aferente impozitului pe profit: x lei; taxă pe valoare adăugată suplimentară: x lei; majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată suplimentare: x lei; majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată suplimentare nedeclarate și nevirate în termenul legal la bugetul general consolidat: x lei; redevență minieră: x lei; majorări de întârziere aferente redevenței miniere: x lei, în total x LEI

Reclamanta arata ca in ciuda argumentelor prezentate în cuprinsul contestației înregistrate sub nr. x din 31.03.2008, D.G.F.P. Caraș-Severin a emis Decizia nr.x/26.05.2008, prin care a dispus: respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma totală de x lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/29.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.2.2008; respingerea ca nemotivată a contestației formulate pentru suma totală de x lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA nedeclarată și nevirată în termenul legal la bugetul general consolidat, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/29.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.2.2008.

Reclamanta precizează că inspectorii D.G.F.P. Dolj au constatat diminuarea stocurilor de produse finite cu suma de x lei, produse cărora le-ar corespunde venituri impozabile de x lei și un impozit de x lei. Pentru a ajunge la această concluzie eronată, inspecția fiscală a apreciat că s-a înregistrat în mod nejustificat, în contabilitatea societății, operațiunea „schimbare tip stoc” cu efectul transferului de la gestiunea de produse finite la cea de materii prime a unor produse. Inspecția fiscală a mai constatat neînregistrarea facturii nr. x din 21.11.2005 pentru material lemnos, emisă de reclamantă pentru S.C. xS.R.L. x, în valoare de x lei, căreia i-ar corespunde un impozit de x lei, la această sumă totală de x lei, reprezentând impozit stabilit suplimentar pe veniturile microîntreprinderilor, s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de x lei și penalități în cuantum de x lei.

Reclamanta consideră că i se aplică dispozițiile art.108 Cod fiscal, conform cărora baza impozabilă se stabilește asupra veniturilor obținute de societate din orice sursă, din care se scad, însă, veniturile din variația stocurilor. Arată că în perioada ianuarie-septembrie 2005, a recoltat și transformat masa lemnoasă achiziționată de la Ocolul Silvic x în produse finite - în speță bușteni de fag; în luna septembrie 2005, conform bonului de predare-primire nr.x/30.09.2005 s-au înregistrat în contabilitate, în mod eronat, produse finite în valoare de x lei, corespunzătoare cantității de 688,395 mc buștean-gater, operațiune ce nu a putut fi înregistrată ca atare, întrucât la acest sortiment s-a produs, de fapt, numai cantitatea de 261,275 mc. Pentru a se „repara” această situație eronată, s-au făcut mai multe operațiuni contabile consecutive, adaptate soft-ului informatic utilizat de societatea noastră:  $345=711 - x$   $301=345 -x$   $601=301 -x$ . De asemenea, ca urmare a inventarierii lunare, s-a

constatat că, în realitate, cantitatea de 1306,269 mc de masă lemnoasă nu se prelucrase.

Tot în urma inventarierii, s-a constatat că pentru perioada anterioară lunii septembrie 2005 nu se înregistrase un consum de masă lemnoasă de 427,120 mc (buștean fag) - fapt dovedit prin bonul de consum nr.x/30.09.2005.

Reclamanta arată că organele fiscale nu puteau stabili un impozit pentru consumul de materie primă aferent unei producții realizate și înregistrate în contabilitate, fapt pentru care aceasta nu datorează, cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, suma de x lei stabilită de inspecția fiscală, aferentă pretinsului consum în valoare de x lei. Schimbarea contabilă a tipului de stoc s-a justificat prin faptul că s-a constatat neprelucrarea unei părți semnificative a masei lemnoase, în concret 1337,009 mc. în același timp, pentru a se anihila înregistrarea eronată a veniturilor menționate, înregistrate în contul 711, au fost înregistrate cheltuieli, în mod corespunzător, prin formula contabilă 601=301, operațiune contabilă, menită să îndrepte o simplă eroare materială, care nu poate fi supusă unei impozitări suplimentare, nejustificate, întrucât nu este generatoare de venituri impozabile.

Reclamanta învederează ca în ceea ce privește la factura nr. x din 21.11.2005 pentru material lemnos, emisă pentru S.C. x S.R.L. x, că aceasta a fost înregistrată în contabilitatea societății în luna decembrie 2007, fiind calculat și înregistrat impozitul pe profit aferent, situație ce rezultă din cuprinsul Jurnalului de vânzări pentru luna decembrie 2007, respectiv din fișa analitică a contului 4111.00026 - S.C. x S.R.L., documente care au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali, astfel că din moment ce a achitat impozitul corespunzător sumei de x lei, nu este admisibilă calcularea unui nou impozit, pe ideea că înregistrarea facturii în contabilitate s-a făcut cu întârziere, fiind încălcat principiul interdicției dublei impunerii, fapt pentru care suma de x lei, stabilită suplimentar de inspecția fiscală, nu are acoperire legală, de unde rezultă că și accesoriile fiscale stabilite prin raportare la suma de x lei, reprezentând majorări de întârziere în cuantum de x lei și penalități de întârziere în cuantum de x lei, apar ca nedatorate.

Se susține referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de x de lei, aferentă cheltuielilor cu hrana acordată lucrătorilor societății, că inspectorii fiscali au apreciat că hrana asigurată salariaților reprezintă un avantaj acordat acestora, în sensul dispozițiilor art.55 alin.3 lit.b) Cod fiscal și, ca atare, contravaloarea acesteia trebuia impozitată prin reținere la sursă. Se arată că salariații în cauză erau de fapt muncitori care depuneau un imens efort fizic, lucrând în locații izolate - exploatari forestiere situate la zeci de kilometri față de cea mai apropiată localitate, astfel că asemenea cheltuieli nu reprezintă „bonusuri” sau „privilegii” acordate salariaților, nu sunt niște cheltuieli „discreționare”, ci sunt cheltuieli generale și de neevitat, prin raportare la specificul activităților prestate de societatea noastră, astfel că suma de x lei nu a fost înregistrată în contul 641 („Cheltuieli cu salariile”), ci în contul 6458, destinat cheltuielilor generale, iar destinația acestei sume a fost demonstrată organelor de inspecție fiscală, prin documentele de contabilitate corespunzătoare, de care acestea, însă, nu au ținut cont, încălcând prevederile art.65 alin.2 Cod proc.fisc. în mod abuziv, atât inspectorii fiscali cât și D.G.F.P. Caraș-Severin au apreciat că astfel de cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, întrucât ar constitui „avantaje acordate salariaților”, dar nu se poate nega efectuarea acestei cheltuieli și strânsa sa legătură cu obiectivul final - realizarea producției (recoltării) de masă lemnoasă, sumele alocate asigurării de hrană caldă muncitorilor forestieri nereprezentând cheltuieli „voluptuorii” sau „avantaje”, după cum pretind organele fiscale, ci cheltuieli indispensabile, fără de care activitatea sa nu se putea derula.

Se susține că a probat inspectorii fiscali, prin prezentarea procesului-verbal de pierderi nr.533 din 31.12.2006 și a bonurilor de consum nr.x din 31.12.2006, înregistrat în Registrul Jurnal General la pozițiile 403-408, cantitățile respective de material lemnos au avut următoarea destinație: cantitățile de 2130 mc buștean fag-

gater, 253,62 mc fag furnir și 94,60 mc buștean fag substas au fost utilizate în procesul de producție, fiind consumate ca urmare a procesului de manipulare și transformare a lemnului; cantitatea de 520,898 mc lemn de foc a fost folosită pentru buna derulare a procesului de producție: prepararea hranei pentru lucrători, încălzirea spațiilor proprii și furnizarea de apă caldă pentru consumul intern; cantitatea de 378,404 mc buștean substas a fost utilizată pentru obținerea unor produse necesare în activitatea specifică și pentru reîncălzirea asfaltului care urma a fi „pus în operă”, în condițiile în care acesta era procurat de la o distanță de 100 de km față de punctele de lucru de pe DN57, era transportat cu autobasculante deschise și nu putea fi turnat ca atare, fără a ajunge în prealabil la temperatura optimă, astfel că masa lemnoasă avută în vedere de inspectorii fiscali nu a ieșit „nejustificat” din gestiune, ci a fost utilizată în procesul de producție, reprezentând cheltuieli necesare acestei activități, prinse ca atare în contabilitate.

Pentru sumele de x lei, x lei și x lei nici măcar nu s-a efectuat refacerea bazei de calcul a veniturilor înregistrate în contul 711, ci inspectorii fiscali s-au limitat numai la aplicarea cotei de impozit pe profit ca atare, în realitate, după cum rezultă din reconstituirea bazei de calcul a venitului impozabil rezultat din variația stocurilor la 31.12.2006 (contul 711), prezentată și în anexa intitulată „Situația contului decembrie pentru luna 2006”, diferența impozabilă ar fi fost de x lei, căreia îi corespundea un impozit de 9.234 lei, nu cel stabilit în mod abuziv de inspectorii fiscali și acceptat de D.G.F.P. Caraș-Severin, prin respingerea contestației reclamantei.

Reclamanta consideră referitor la masa lemnoasă consumată în procesul de producție, formată din cantitatea de 520,898 mc lemn de foc și 378,404 mc buștean substas, că a demonstrat prin actele de contabilitate prezentate inspecției fiscale folosirea efectivă a acestora în procesul de producție. Afirmațiile reprezentanților D.G.F.P. Caraș-Severin în sensul că asemenea consumuri nu pot fi luate în calcul, cu titlul de cheltuieli, întrucât în evidenta contabilă a societății se regăsesc distinct consumuri de materii prime în valoare de x lei din care s-au obținut 18.150 mc fascine nu sunt întemeiate.

Pozițiile distincte la care fac referire organele fiscale nu epuizează întregul consum al societății; în plus, masa lemnoasă în discuție a mai fost utilizată și pentru furnizarea de apă caldă pentru consum intern, precum și pentru prepararea hranei calde pentru lucrătorii forestieri, lucru care nu a fost luat în considerare de către organele fiscale, astfel că, cantitățile de masă lemnoasă menționate au fost utilizate în scopul realizării de venituri, pentru derularea activității specifice de producție și nu pot fi calificate drept „stocuri lipsind din gestiune”, așa cum se pretinde în cuprinsul Deciziei nr.23 din 26.05.2008, ci dimpotrivă, ele sunt pe deplin deductibile fiscal.

Se arată că facturile x./2006 și x/25.01.2006 au fost înregistrate cronologic în contabilitatea societății, imediat după emiterea acestora de către furnizori și nu i se poate imputa faptul emiterii cu întârziere a acestor facturi de către S.C. x S.R.L. și S.C. xR.L, după prestarea serviciilor în cauză, întrucât, conform dispozițiilor art.6 alin.2 Cod fiscal, răspunderea pentru această situație revine furnizorilor, nu reclamantei, care nu a făcut decât să înregistreze aceste documente în contabilitate, după cum avea obligația legală, achitând și contravaloarea acestora. Factura x/02.11.2005, trebuia înregistrată în cursul anului 2005, dar această omisiune nu a influențat cu nimic baza impozabilă pentru anul 2005, întrucât societatea avea statutul unei microîntreprinderi și achita impozit pe venit, ca atare în același timp, omisiunea trebuia îndreptată, fapt pentru care, imediat după descoperirea situației, factura a fost „prinsă” în contabilitatea aferentă lunii ianuarie 2006, iar rectificarea acestei omisiuni nu a influențat în nici un fel rezultatul fiscal pe primul trimestru al anului 2006, întrucât reclamanta a înregistrat pierderi în acest interval de timp, în sumă de x lei, pierderea suferită fiind superioară valoric sumei de x lei, stabilită suplimentar ca bază de impozitare de către organele fiscale.

Se arată că nu se poate accepta motivarea din decizia de soluționare a contestației în sensul că suma de x lei, în integralitate, ar reprezenta cheltuieli aferente anului 2005 și nu anului 2006, din moment ce facturile în baza cărora s-au efectuat plățile au fost emise în anul financiar 2006 și nu puteau fi incluse „retroactiv” în contabilitatea aferentă anului 2005.

Reclamanta arată că contestă baza de calcul de x lei, careia îi corespunde impozitul pe profit de x lei, întrucât a procedat în conformitate cu reglementările legale în vigoare, înregistrând în contabilitate facturile la care se referă organele fiscale și care, din eroare, nu au fost înregistrate la momentul emiterii, rectificarea ce a fost efectuată cu respectarea dispozițiilor art.63 din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Chiar anterior derulării inspecției fiscale, în decembrie 2007, toate facturile în cauză erau deja prinse în contabilitatea societății reclamante, fapt adus la cunoștința organelor fiscale. În perioada iulie 2007-septembrie 2007 reclamanta a obținut cantitatea de 83.926 tone de produse miniere în valoare de 3.382.005 lei, pentru care a înregistrat cheltuieli în cuantum de 3.202.751 lei, activitate ce s-a desfășurat în raza Carierei x și a Carierei luți, în baza permiselor de exploatare emise de autoritățile competente. Reclamanta a mai participat la efectuarea lucrărilor denumite generic „Obiectivul Apărarea și Consolidarea x”, alături de alte societăți de profil, activitate în cadrul căreia s-a și utilizat piatra obținută din cele două cariere, aflate la o distanță mai mare de 100 de km față de punctele de lucru.

Reclamanta arată că inspecția fiscală a considerat că în valoarea de livrare a celor trei categorii de rocă obținută din exploatarea carierelor x și luți s-au inclus și cheltuielile de transport, care nu., sunt expres enumerate în cuprinsul Ordinului nr.74/2004 al Președintelui A.N.R.M. Analizând documentele intitulate „Analiza preț piatră brută - 2007”, respectiv „Analiză de preț - piatră spartă 40-65 mm - Cariera luți DN 57”, inspecția fiscală a apreciat că: prețul pe tonă de piatră brută nesortată a fost de 26 lei, din care: 6 lei pentru încărcare, iar 20 pentru transport/100 km; prețul pe tonă de piatră brută sortată a fost de 33 lei, din care: 26 lei - procurare de piatră nesortată; 0,8 lei/tonă - transport de la depozit până la stația de sortare; 2,14 după cum rezultă din cuprinsul documentului remis inspectorilor denumit „Situația facturilor emise de S.C. x S.R.L. în perioada 01.07.2005-30.11.2007” și care cuprinde trei coloane în care au fost consemnate diferențele înregistrate în luna decembrie 2007. În baza acestor înregistrări din contabilitate, efectuate în decembrie 2007, reclamanta a întocmit bilanțul contabil și declarațiile fiscale aferente anului 2007, în baza cărora i s-a stabilit obligația de plată a impozitului pe profit corespunzător. Se susține că nu este admisibil ca inspecția fiscală să fixeze, la rândul ei, un impozit pentru aceleași sume pentru care deja reclamanta a făcut înregistrările contabile și declarațiile fiscale aferente, pentru că în felul acesta se ajunge la o dublă impunere pentru aceleași sume. Soluția legală fiind, eventual, obligarea reclamantei la plata accesoriilor aferente facturilor înregistrate cu întârziere, nu obligarea la plata aceluiași impozit pe profit de două ori - o dată în baza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere nr.x/29.02.2008, respectiv a doua oară în baza declarațiilor proprii, depuse la organele fiscale

Referitor la diferența de TVA în cuantum de x lei, stabilită suplimentar de organele fiscale prin raportare la o bază de calcul de x, respectiv majorările de întârziere în cuantum de x lei arată că baza suplimentară de calcul nu a fost în mod legal calculată de către inspectorii fiscali, fiind stabilită în mod abuziv, cu ignorarea documentelor contabile prezentate de reclamantă.

În baza de calcul a fost cuprinsă și masa lemnoasă folosită la încălzirea bitumului, cea folosită la prepararea hranei pentru lucrători, încălzirea spațiilor proprii și furnizarea de apă caldă pentru consumul intern, precum și masa lemnoasă consumată ca urmare a procesului de manipulare și transformare a lemnului, iar

pentru toate aceste consumuri de masă lemnoasă, a prezentat atât inspectorilor fiscal cât și D.G.F.P. Caraș-Severin documentele justificative, inclusiv bonurile de consum.

În baza de calcul a TVA a fost inclusă și suma de x lei, considerată de inspecția fiscală drept o scădere nejustificată din gestiune, cu toate că dacă ar fi procedat la refacerea, în mod corespunzător, a veniturilor impozabile cuprinse în contul 711, organele fiscale ar fi constatat că nu au fost efectuate livrări sau prestări de servicii taxabile și nu există minusuri nejustificate din gestiune, care să poată fi impozitate, astfel că din moment ce nu datorează datorăm TVA-ul calculat de organele fiscale la suma de x lei, rezultă că nu îi pot fi imputate nici majorările de întârziere în cuantum de x lei.

Referitor la redevența minieră suplimentară în valoare de x lei, aferentă unei baze de calcul de x lei, respectiv majorările de întârziere în cuantum de x lei se arată că recalcularea cheltuielilor de prelucrare a fost efectuată în mod eronat și cu încălcarea dispozițiilor legale. Dispozițiile Ordinului Președintelui A.N.R.M. nr.74/2004 nu cuprind o listă exhaustivă a cheltuielilor prilejuate de exploatarea carierei și comercializarea produselor obținute, fiind folosită o formulare care pune accentul pe caracterul orientativ al enumerării și al naturii cheltuielilor care se pot scădea: „Cheltuielile de prelucrare cuprind cheltuielile aferente operațiunilor pentru obținerea produselor miniere comercializabile, cum sunt: concasare, măcinare, flotare, filtrare, spălare, tăiere, lustruire, uscarea, cioplire, sortare, separare magnetică și electrostatică, îmbuteliere ape minerale”, putând fi acceptate și alte cheltuieli, dacă acestea sunt necesare pentru obținerea, la final, a produselor comercializabile.

„Analizele de preț” la care s-au raportat organele fiscale nu au fost întocmite pentru A.N.R.M., ci pentru beneficiarii lucrărilor efectuate de reclamantă, fapt evident și din conținutul documentelor în discuție, din care rezultă cu claritate că operațiunile de prelucrare s-au produs la peste 100 km de locul de „recoltare” a rocilor, cu ocazia încorporării pietrei în lucrarea respectivă. În realitate, prețul de livrare prevăzut în „Normativele” societății ca bază de calcul, care trebuia să fie luat în calcul de organele fiscale, a fost de 6 lei/tona de piatră brută, din care 4 lei/tonă reprezintă cheltuieli de exploatare, iar 2 lei/tonă, respectiv 2,9 lei/tonă piatră brută nespartă și nesortată reprezintă valoarea fără cheltuieli de exploatare. De altfel, prețul de livrare/tonă în funcție de care s-a făcut recalcularea redevenței de către organele fiscale nu a apărut în nici un înscris contabil al societății întrucât aceste prețuri sunt stabilite în concordanță cu devizul de lucrări.

În aceste devize de lucrări se specifică expres că în suma finală ce va fi facturată pentru cantitatea de piatră în discuție este inclus, alături de prețul de livrare al produsului, și costul transportului, fără ca această sumă finală să se confunde cu prețul în sine al tonei de piatră comercializată, după cum în mod eronat au interpretat organele fiscale, iar prin însumarea prețului/tonă al pietrei și al costului de transport se putea ajunge la cifrele avute în vedere de inspecția fiscală, care nu pot sta, însă, ca atare, la baza recalculării redevenței, prin aplicarea procentului de 6% în conformitate cu actul de atribuire a dreptului de exploatare. Și A.N.R.M. - Filiala x în raza căreia s-au și efectuat lucrările la obiectivul DN57), a considerat că raportul privind activitatea de exploatare depus de reclamantă este întocmit în conformitate cu cerințele legale și că prețurile de livrare sunt cele prezentate de reclamantă, astfel că baza de calcul pentru calcularea redevenței a fost în mod eronat calculată de organele fiscale, prin reținerea eronată a cuantumului prețului de livrare/tonă, fapt pentru care contestă redevența suplimentară de x lei, astfel că solicită și anularea majorărilor de întârziere calculate la această sumă.

Reclamanta invocă în drept O.G. nr.92/2003 - Codul de procedură fiscală, Legea nr.571/2003 - Codul fiscal, HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, Legea contabilității nr.82/1992, republicată, Ordinul M.F.P. nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Ordinul Președintelui

A.N.R.M. nr.74/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 - cu modificările și completările ulterioare.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin a depus la dosar întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată.

În considerentele întâmpinării pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin arată că referitor la impozitul pe venitul microîntreprinderilor organele de inspecție fiscală au constatat că reclamanta a diminuat nejustificat stocurile de produse finite cu suma de x lei, produse cărora le corespund venituri impozabile în suma de x lei, întrucât societatea nu a prezentat documentele justificative din care să rezulte scopul înregistrării acestui consum, producția realizată precum și modul în care a fost valorificată, prin neînregistrarea acestor venituri fiind încălcate prevederile art.6. alin. 1, alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Se precizează că societatea reclamantă a înregistrat în luna septembrie 2005, transferul de la gestiunea de produse finite, la gestiunea de materii prime, în suma de x lei. aferentă cantității de 427,120 mc masă lemnoasă precum și consumul de masă lemnoasă în suma de x lei fără să facă dovada că această sumă înregistrată în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” reprezintă o cheltuială justificată aferentă obținerii de venituri impozabile înregistrate de societate. Prin documentele anexate de reclamantă, respectiv bon de predare primire nr.x/30.09.2005, schimbare de stoc nr. x/30.09.2005, bon de consum nr.308/30.09.2005, nu se aduc argumente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală și să mai constatăm că reclamanta nu a înregistrat factura fiscală nr.x/21.11.2005 pentru material lemnos în valoare de x lei, diminuând nejustificat baza impozabilă cu suma de x lei, pentru anul 2005.

Pârâta arată referitor la impozitul pe profit s-a constatat că societatea a înregistrat în anul 2006, cheltuieli cu hrana acordată personalului societății, în contul 6458,, Alte cheltuieli cu protecția socială”, în suma totală de 42.655,56 lei, cheltuieli care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât hrana acordată personalului societății constituie avantaje acordate salariaților, avantaje ce nu au fost impozitate prin reținere la sursă, fiind incidente prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.4 litera 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect un impozit suplimentar în suma de 6825 lei aferent acestor cheltuieli nedeductibile.

Se mai menționează că reclamanta a diminuat profitul impozabil cu sumele x rezultate din descărcarea de gestiune pentru produsele finite ieșite nejustificat din gestiune, prin întocmirea articolului contabil 711 „Variația stocurilor-345,,Produse finite”, căruia îi corespunde un impozit pe profit determinat suplimentar, în suma de x lei, fiind aplicabile art.19 alin.1 coroborat cu prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003.

Se învederează că din dispozițiile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se reține ca cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel că prin modul de înregistrare în contabilitate a acestor sume reclamanta nu a respectat în nici un fel reglementările legale impuse de lege, organele de inspecție fiscală procedând legal și corect la recalcularea profitului impozabil- cu suma de x lei, stabilind în sarcina contestatoarei obligația de plată a sumei de x lei cu titlu de impozit pe profit.

Pârâta consideră că suma de x lei, reprezintă cheltuieli aferente anului 2005, an în care societatea era plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, fapt pentru care este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, stabilind în mod corect un impozit pe profit suplimentar în suma de x lei, fiind incidente prevederile art.19 alin. I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Prin neînregistrarea sau înregistrarea parțială a facturilor organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost diminuate veniturile obținute de reclamantă și au procedat astfel la recalcularea profitului impozabil aferent veniturilor neînregistrate în anul 2006 în suma de x lei, pentru care au calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei, motivația reclamantei «ca înregistrând aceste facturi în anul 2007 și întocmind bilanțul obligația de plată s-a dublat» nu este relevantă deoarece potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului 101 „suma pentru diferența de impozit pe profit se înscrie la rândul 45, iar suma ce reprezintă diferența de impozit pe profit sau plățile anticipate în contul impozitului pe profit declarate de societate în cursul anului 2007 se înscriu la rândul 46 din formular”.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina reclamantei s-a constatat că în luna decembrie 2006 au fost diminuate nejustificat stocuri de produse finite pentru material lemnos în valoare de x lei, pentru care nu sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale având în vedere prevederile art.126 alini lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că în mod legal s-a stabilit că stocurile de produse finite în suma de x lei ieșite nejustificat din gestiune, sunt asimilate livrărilor de bunuri, pentru care societatea datorează T.V.A. colectată în suma de x lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat corect la recalcularea cheltuielilor de prelucrare și la stabilirea unei redevențe miniere suplimentare în suma de x lei, având în vedere analizele de preț întocmite și semnate de conducerea reclamantei rezulta că în cheltuielile de prelucrare au fost incluse și cheltuielile efectuate cu transportul denaturând astfel baza de impunere pentru calculul redevenței miniere.

Majorările de întârziere în suma de: x lei aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor stabilit suplimentar, x lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar, x lei aferente taxei pe valoarea adăugată nedeclarată și nevirată în termenul legal la bugetul general consolidat, x lei aferente redevenței miniere stabilită suplimentar au fost calculate în mod absolut corect și legal potrivit prevederilor, art.120 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

În probațiune, instanța a încuviințat pentru reclamantă proba cu înscrisuri și proba cu expertiză de specialitate, iar pentru parată proba cu înscrisuri.

La dosarul cauzei s-a atașat dosarul administrativ și raportul de expertiză precum și răspunsul la obiecțiuni.

**Analizând actele și lucrările dosarului, Curtea constată următoarele:** În urma controlului efectuat la societatea reclamantă în perioada 21.01.2008 -29.02.2008 a fost dressat raportul de inspecție fiscală nr.x/29.02.2008 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x/29.02.2008 prin care s-a reținut în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei totale de x lei, reprezentând x lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, x lei - impozit pe profit stabilit suplimentar, x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar x lei

- taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar, x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată nedeclarată și nevirată în termenul legal la bugetul general



consolidat x lei- redevența minieră stabilită suplimentar, x lei - majorări de întârziere aferente redevenței miniere stabilită suplimentar.

Împotriva acestei decizii și a RIF a fost formulată contestație care a fost respinsă prin decizia nr.x/6.05.2008.

Reclamanta contestă modul de stabilire de către organele fiscale a obligațiilor fiscale în sarcina sa cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe profit, taxa pe valoare adăugată și redevența miniera.

În cuprinsul actelor administrative fiscale atacate organele fiscale au reținut că în perioada 01.07.2005-31.12.2005 reclamanta nu a efectuat operațiunile privind anumite venituri impozabile, fiind astfel încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S-a reținut că la poziția nr.641 s-a înregistrat transferul de la gestiunea de produse finite (conform explicației înscrise - „schimbare tip stoc”) la gestiunea de materii prime prin articolul contabil 301 " Materii prime " = 345 " Produse finite ", pentru produse în valoare de x lei, - „ document nr.2”, conform anexei nr.4 . La poziția nr. 642 din același registru jurnal general, s-a înregistrat pe cheltuieli prin articolul contabil 601 " Cheltuieli cu materiile prime " = 301 "Materii prime ", cantitatea de 427,120 mc buștean fag gater în valoare totală de 127.188,62 lei, conform bon de consum nr.x/30.09.2005, anexa nr.5.

Totodată s-a reținut că societatea nu a prezentat documentele justificative din care să rezulte scopul înregistrării acestui consum, producția realizată precum și modul în care a fost valorificată, rezultând că aceasta nu a înregistrat venituri impozabile aferente acestui consum în sumă totală de x lei. În legătura cu acest aspect administratorul societății x a justificat aceasta împrejurare prin imposibilitatea operării în softul informatic, iar potrivit art.108, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza impozabilă pentru veniturile microîntreprinderilor, o constituie veniturile înregistrate din orice sursă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea nejustificată a stocurilor de produse finite cu suma de x lei, produse cărora le corespund venituri impozabile în sumă de x lei și un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de x lei (x), iar prin neînregistrarea veniturilor mai sus menționate, au fost încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată organele de inspecție fiscală, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, precizează că, în luna septembrie 2005, conform procesului verbal de transformare (anexa nr.2) s-au obținut produse finite în valoare totală de x lei (223,741 mc masa lemnoasă pentru furnir, 688,395 mc masa lemnoasă pentru gater, 247,934 mc masa lemnoasă și 197,269 mc masa lemnoasă pentru foc), înregistrate în contul 345 "Produse finite ", înregistrând pe costuri cont 601. " Cheltuieli cu materiile prime "suma de x lei, reprezentând cantitatea de 1.359,009 mc masă lemnoasă, conform bonului de consum nr.x/30.09.2005, poziția nr.1 (anexa nr.3). Din conținutul procesului verbal de transformare ( anexa nr.2), rezultă că materia primă consumată pentru obținerea produselor finite provine din intrări masă lemnoasă, conform borderou foi transport.

S-a reținut că din conținutul procesului verbal de transformare reiese că s-au înregistrat pierderi tehnologice în valoare totală de x lei, respectiv pierderi de manipulare și depozitare de 13,59 mc în valoare de x lei, pierderi de sortare și secționare de 27,18 mc în valoare de x lei și consum lemn foc pentru încălzirea spațiilor de 15 mc în valoare de x lei. De asemenea, la poziția nr.632, din registrul jurnal general pentru luna septembrie 2005, s-a constatat că s-a înregistrat transferul de la gestiunea de produse finite (conform explicației înscrise - "schimbare tip stoc”) la materii prime în valoare de 388.983,32 lei ("articol contabil 301" Materii prime " = 345 " Produse finite ").<sup>A</sup> document nr.1, neprezentat organelor de inspecție fiscală. În plus, Curtea constată că prin actele administrative contestate organele de inspecție fiscală au constatat neînregistrarea facturii fiscale nr.x/21.11.2005 pentru material

lemnos în valoare de x lei ( anexa nr.7) emisă de SC x SRL către SC x SRL x, iar prin neînregistrarea venitului impozabil în sumă de x lei a fost diminuat nejustificat impozitul pe veniturile microîntreprinderilor cu suma de x lei, încălcându-se prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Totodată în acord cu prevederile art. 115 și 116 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru nevirarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei (anexa nr.8).

Societatea contestatoare susține că, nu datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de lei. Astfel, societatea precizează că, în luna septembrie 2005, s-au înregistrat produse finite, conform bonului de predare -primire nr.9/30.09.2005, în sumă de x lei, anexat la dosarul cauzei. De asemenea, societatea precizează că "în urma inventarierii lunare s-a constatat că pentru producția realizată anterior lunii septembrie 2005, nu s-a înregistrat consum de masă lemnoasă în cantitate de 427,120 mc. în valoare de "x lei (conform bonului de consum nr.x/30.09.2005- anexat). Contestatoarea susține că, din conținutul Raportului de inspecție fiscală, pagina nr.4 rezultă că „societatea nu a înregistrat venituri impozabile aferente unui consum de x lei. Prin înregistrările contabile 345 = 711, societatea a înregistrat venituri inclusiv pentru x mc. Totodată, contestatoarea menționează că în urma faptului ca s-a constatat neprelucrarea întregii mase lemnoase cu ocazia inventarierii anuale, a determinat reconstituirea stocului de materie primă pentru cei f.337,009 mc prin formula contabilă 301 = 345. Pentru anihilarea veniturilor înregistrate în contul 711 aferente cantității sus menționate au fost înregistrate cheltuieli prin articolul contabil 601 = 301" iar " efectul economic al modului de înregistrare făcut de noi nu este de natură să genereze obligațiuni fiscale ci doar să corecteze o înregistrare anterioară".

De asemenea, contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au impozitat o operațiune contabilă în valoare de x lei și nu o operațiune economică generatoare de venit impozabil. Societatea contestă suma de x lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, motivând faptul că, pentru factura nr.x21.11.2005 - client x, înregistrată în. contabilitate în luna decembrie 2007, societatea a calculat și înregistrat impozit pe profit în luna decembrie 2007; iar pe cale de consecință este o impunere dublă, făcută atât de organul de inspecție fiscală cât și de societate. Contestatoarea menționează că este de acord cu accesoriile aferente facturii care nu s-a înregistrat la "timpul respectiv". Societatea contestă, de asemenea, suma de x lei reprezentând majorări de întârziere precum și suma de x lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la susținerile reclamantei și la probatoriul administrat în cauza, văzând și dispozițiile art.105, art.108 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Curtea constata prin « schimbare tip stoc » în care s-a înregistrat transferul din gestiunea de produse finite la materii prime (art. contabil 301 =345 ) produse în valoare de - x lei, și s-a înregistrat pe cheltuieli (art. contabil 601=301), cantitatea de 427,12 mc buștean fag gater în valoare totală de x lei - bon de consum nr. x/30.09.2005, nu justifică încadrarea de către inspectorii fiscali acest consum ca venituri impozabile, pentru ca veniturile devin impozabile doar la momentul vânzării către terți.

Curtea reține ca acest aspect rezulta și din prevederile legale incidente în cauza, și anume art. 108 din Codul fiscal, conform căruia "Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad: a) veniturile din variația stocurilor".

Din analiza acestor dispoziții legale rezulta ca prețul de vânzare poate fi diferit de prețul de magazie, funcție de piața , și de alte considerente , prețul este definitiv doar când este înscris în factura, . Momentul în care contribuabilul a efectuat o

operațiune patrimonială, transferul de proprietate asupra unui bun este momentul facturării sau vânzării, momentul obținerii de venituri iar din punct de vedere fiscal doar vânzarea determină consecințe fiscale, (în cazul de față impozit pe veniturile microîntreprinderilor), în nici un caz în fața de producție stocată.

Mai mult decât atât, din fișa contului 301 "Materii prime" pentru perioada 01.10.2005-31.10.2005, conform anexei nr.1/a la raportul de expertiză, rezultă că se stornează bonul de consum nr.x/30.09.2005 iar înregistrarea contabilă art. contabil 601=301 cu semnul minus x lei, în data de 31.10.2005, astfel că au fost corectate consumurile de materii prime iar suma a fost repusă în debitul contului de materii prime.

Prin urmare, suma de x lei consemnată de organele fiscale ca bază impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor al anului 2005, la care a fost calculat un impozit de 1,5% în suma de x lei .majorări de x lei , plus o penalitate de x lei este nejustificată a fi reținută în sarcina reclamantei. Astfel fiind, și suma de x lei cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, suma de x lei cu titlu de majorări de întârziere și x lei cu titlu de penalități de întârziere aferente sumei de x de lei nu sunt datorate de către reclamantă.

În ce privește neînregistrarea facturii fiscale nr. x/21.11.2005 pentru material lemnos în valoare de x lei, emisă de SC. x SRL către SC x SRL x, organele fiscale au constatat că a fost diminuat impozitul pe veniturile microîntreprinderilor cu suma de x lei după cum susține controlul fiscal, cu accesorii calculate până la data controlului de x de lei. '

Această factură s-a înregistrat în contabilitate în luna decembrie 2007, pentru care s-a calculat și plătit impozitul pe profit în cuantum de 16%, conform cu Jurnalul de vânzări din luna decembrie 2007, declarată în Decontul de TVA la decembrie 2007, anexa l/b/l și fișa contului 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" anexa l/b/2.

În opinia expertizei contabile ar fi fost corect ca x SRL, depună la administrația fiscală "Declarație Rectificativă" la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor" la luna decembrie 2005 prin corectarea sumei inițiale în plus cu x lei accesoriile aferente 170 de lei oricum s-ar fi calculat în mod automat. /■

Curtea constată că în situația în care factura a fost declarată în decembrie 2007, și recunoscută de organele fiscale în anexa nr.7 din Raportul de inspecție fiscală, nu se impunea stabilirea unui al doilea impozit pentru aceeași sumă.

În consecință , suma de x lei consemnată de organele fiscale ca bază impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor al anului 2005, la care a fost calculat un impozit de 1,5% în suma de x lei .majorări de x lei, este nejustificată.

În luna decembrie 2005, societatea a calculat, înregistrat și plătit din eroare impozit pe profit, deși societatea era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Impozitul pe profit calculat eronat de societate este în sumă de x lei, așa cum rezultă din registrul jurnal general și fișele pentru conturile 691 " Cheltuieli cu impozitul pe profit" și 441 " Impozit pe profit" (anexa nr. 2/1 la raportul de expertiză ).

Organele de control au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal, s-au scăzut din gestiune stocuri de produse finite, s-au înregistrat în cheltuieli facturi ce trebuiau să afecteze perioada anului 2005 iar unele facturi s-au înregistrat cu întârziere (respectiv în decembrie 2007), aspecte care au influențat baza de stabilire a impozitului pe profit.

În ceea ce privește impozitul pe profit perioada verificată este 01.01.2006-31.12.2006 .

Pentru anul 2006, din analizarea documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală, au constatat înregistrarea în contul 6458 „Alte cheltuieli cu protecția socială" a sumei totale de x lei, reprezentând contravaloare alimente (trimestrul II = x lei, trimestrul III = x lei, trimestrul IV = x lei) care au fost acordate salariaților

societății, fapt confirmat de administratorul societății prin nota explicativă dată - anexa nr.6 din raportul de inspecție fiscală.

Potrivit art.55, alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text în vigoare în perioada efectuării operațiunii), hrana acordată personalului societății constituie avantaje acordate salariaților. Întrucât, aceste avantaje nu au fost impozitate prin reținere la sursă, potrivit art.21, alin.(4), lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (text în vigoare în perioada efectuării operațiunii), această cheltuială este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Cu privire la acest aspect, Curtea constată ca potrivit art.55, alin. 3, lit. B din Legea 571/2003 hrana acordată personalului societății constituie avantaje acordate salariaților, iar prin raportare la art. 21, alin 4, lit. I din Legea 571/2003 („Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: l) alte cheltuieli salariate și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III; [...]”), aceasta cheltuială este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit. Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit că, profitul impozabil a fost diminuat cu suma de 42.655,56 lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit determinat suplimentar în sumă de 6.825 lei.

Curtea constată că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și/a care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, se reține că, se includ în categoria cheltuielilor care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și alte cheltuieli salariate și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.

Față de cele de mai sus, în cazul în speță, se reține că, societatea a înregistrat în anul 2006, cheltuieli cu hrana acordată personalului societății, în contul 6458 „Alte cheltuieli cu protecția socială”, în sumă totală de x lei, cheltuieli care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Determinarea impozitului pe profit suplimentar s-a efectuat prin aplicarea cotei de 16 % asupra cheltuielilor cu protecția socială înregistrate în anul 2006.

Curtea considera că societatea reclamanta a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de 42.655,56 lei pentru care datorează un impozit suplimentar în sumă de 6.825 lei. Astfel fiind, organele fiscale au apreciat în mod corect ca sumele aferente protecției sociale sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, astfel ca societatea datorează accesorii acestei sume.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei, potrivit căreia „această cheltuială nu a fost înregistrată în contul 641- Cheltuieli cu salariile, ci în contul 6458, fiind o cheltuială generală impusă de necesitatea producției”, invocând de asemenea prevederile pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal referitor la art.21 din Codul Fiscal, precum și cele ale art.156 din Capitolul VII pct.4 - Terți, din O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, Reglementări contabile conforme cu Directiva IV-a a Comunităților Economice Europene, aceasta nu poate fi reținută de instanța față de împrejurarea că încadrarea cheltuielilor reprezentând hrana acordată personalului societății în categoria „alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială” cont 6458, în baza „Normativul emis de conducerea executivă a societății”, nu justifică caracterul deductibil al acestora la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea nu sunt prevăzute printr-un act normativ care conferă acest drept, astfel că prevederile „Normativul emis de conducerea executivă a societății” nu derogă de la legea fiscală, aceasta fiind cea care stabilește caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, este corectă soluția paratei cu privire la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de x lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, au constatat în luna decembrie 2006 că, societatea, în baza procesului verbal de pierderi nr.x/31.12.2006 ( anexa nr.9 RIF) a scăzut din gestiunea de produse finite următoarele cantități: 2.130 mc buștean fag gater în valoare de x lei, 253,62 mc buștean fag furnir în valoare de x lei și 94,60 mc buștean substas în valoare de x lei, pentru care a întocmit anterior, bonul de consum nr.x/31.12.2006 ( anexa nr. 10 RIF ) , înregistrat în registrul jurnal general la pozițiile nr.x ( anexa nr. 11 RIF), societatea neputând prezenta normativele sau alte documente din care să rezulte legalitatea și modul de determinare a acestor pierderi de produse finite.

Totodată, organele de inspecție fiscală, arată că pierderile înregistrate se referă la produse finite, pentru care anterior au fost întocmite documente de recepționare, astfel că, acestea nu pot fi considerate pierderi tehnologice. Organele de inspecție fiscală, au constatat în luna decembrie 2006 că, în baza bonului de consum nr.x/31.12.2006 ( anexa nr. 12 RIF ) , societatea a descărcat gestiunea de produse finite cont 345 " Produse finite " cu 520,898 mc lemn foc în valoare de x lei - poziția nr.x din registrul jurnal general, și în baza bonului de consum nr.x/31.12.2006 ( anexa nr. 13 RIF) cu 378,404 mc buștean substas în vafeare de x lei - poziția nr.x din registrul jurnal general.

Referitor la acesta constatare, organele de inspecție fiscală precizează că, nu pot fi de acord cu punctul de vedere al administratorului și asociatului societății, cu privire la justificarea consumurilor și anume că lemnul de foc în cantitate de x mc a fost folosit în cursul anului 2006 pentru prepararea hranei muncitorilor, încălzirea spațiilor proprii și a apei calde pentru consum intern, iar restul cantităților de produse finite pentru obținerea de fascine, bulumaci, țărugi și încălzirea asfaltului procurat de la o distanță de 100 km, deoarece în evidența contabilă a societății în luna decembrie 2006 se regăsesc înregistrate consumuri de materii prime în valoare de x lei ( articol contabil 601. "Cheltuieli cu materiile prime "=301 "Materii prime "), din care s-au obținut 18.150 mc fascine - pozițiile nr.344 la 348 din registrul jurnal general (anexa nr.15), cum rezultă și din situația stocurilor aferentă lunii decembrie 2006 (anexa nr.14), iar în procesele verbale de transformare a masei lemnoase încheiate în cursul anului 2006, există poziție distinctă cu "consum lemn foc pentru încălzirea spațiilor proprii".

Astfel, urmare a constatărilor prezentate mai sus, organele de inspecție, au stabilit că societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de x lei ( x ) rezultat din descărcarea de gestiune pentru produsele finite ieșite nejustificat din gestiune, prin întocmirea articolului contabil 711 „Variația stocurilor - 345 " Produse finite ", încălcând prevederile art.19 și art.21, alin.(4), lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, căruia îi corespunde un impozit pe profit determinat suplimentar, în sumă de x lei.

În aceste condiții, organele de inspecție, au stabilit că societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de x lei ( x ), rezultat din descărcarea de gestiune pentru produsele finite ieșite nejustificat din gestiune, prin întocmirea articolului contabil 711 „Variația stocurilor 345 " Produse finite ", căruia îi corespunde un impozit pe profit determinat suplimentar, în sumă de 124.207 lei.

S.C. x S.R.L. susține că pentru primele trei sume cuprinse în baza de calcul , organele de inspecție fiscală nu au procedat la refacerea bazei de calcul a veniturilor înregistrate în contul 711 „Variația stocurilor", iar pentru următoarele două sume cuprinse în baza de calcul, invocă faptul că lemnul de foc și bușteanul substas, în cantitățile și valorile de mai sus, au fost folosite pentru încălzirea bitumului ( societatea executând și lucrări de de consolidare și asfaltare; drumuri), cheltuielile fiind aferente veniturilor încasate de la beneficiarul lucrărilor de consolidare și asfaltare drum, anexând în copie " , Situația contabilă cont 711" și" Situația refăcută cont 711".

Curtea constata ca în drept, sunt aplicabile art.19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (aplicabil la perioada verificată), care prevede "(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]" coroborate cu prevederile pct.12 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:" Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor [. ..]".

De asemenea, art.21, alin.(4), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (aplicabil la perioada verificată), prevede:"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibilele) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI."

Din prevederile legale de mai sus enunțate , rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea acestuia sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Totodată se reține că, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI, înregistrate în contabilitate, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit reglementărilor contabile, în debitul contul 711 „Variația stocurilor” se înregistrează costul de producție al produselor finite vândute, costul de producție al celor constatate lipsă la inventariere la sfârșitul perioadei. Față de prevederile legale de mai sus, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, inclusiv cele anexate de societate ( situația contabilă cont 711 și situația refăcută cont 711) Curtea constata ca pierderea mai sus menționata apreciata de organele fiscale drept venit bun de impozitat a fost justificata de către societate ca produse finite degradate, care nu mai puteau fi valorificate prin vânzare la terți.

În acest sens sunt documentele reprezentate de procesul verbal nr.x/31.12.2006 cu ocazia inventarierii Nota explicativa data de administratorul societății d-x, Normativele de pierderi tehnologice specifice fiecărei ramuri de activitate in parte (ramura silvica), sau perisabilități admise prevăzute de art.4 si art.7 din HG 831/2004 ,in care lemnul de foc se încadrează la transport cu 0,4% si 7,0% la depozitare si desfacere.

În ceea ce privește bonurile de consum , Curtea constata ca in cuprinsul raportului de expertiza se face mențiunea ca aceste bonuri in valoare de x si respectiv x lei.un'total de x lei releva un consum credibil , lemn folosit in cursul anului 2006 pentru prepararea hranei muncitorilor, încălzirea spatiilor proprii si încălzirea apei calde pentru consumul intern; restul cantităților de produse finite au fost folosite pentru obținerea.de fascine, bulumaci, țărugi si pentru încălzirea asfaltului procurat de la o distanta de 100 km» ; In plus, Curtea constata ca reclamanta a corectat aceasta scădere din gestiune în luna decembrie 2006, prin documentul nr. x/31.12.2006 (Anexa 2/2 la Raportul expertiza).înregistrarea contabilă menționata mai sus, de

corectare, se regăsește în registrul jurnal general din luna decembrie 2006, precum și în fișele conturilor 345 și 711.

Curtea constata astfel ca prin înregistrarea contabilă de corectare s-au repus în stoc produsele finite și reziduale scăzute inițial, fiind corectate înregistrările de scădere din gestiune. Prin urmare, impozitul pe profit determinat suplimentar de organele de control, în sumă de x lei nu este legal și nici nu este datorat la fel și accesoriile aferente acestuia.

Din verificarea documentele de evidență contabilă, organele de inspecție fiscală, constată că în luna ianuarie 2006, au fost înregistrate cheltuieli în sumă de x lei, aferente anului 2005 - an în care societatea era plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor. Suma de x lei reprezintă contravaloarea facturii seria x/03.01.2006 emisă de SC x SRL x pentru "închirieri bunuri" în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei; facturii seria x/02.11.2005 emisă de SC x SRL x - "chirie pentru lunile iunie 2005-noiembrie 2005" în sumă de x lei din care TVA în sumă de x lei, precum și a facturii seria x/25.01.2006 emisă de SC x SRL x - "chirie pentru lunile decembrie 2005-ianuarie" în sumă de x lei din care TVA în sumă de x lei. Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.6, alin.(1) din Legea nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare precum și prevederile pct. 41 și pct.45 , Secțiunea 6 - Principii contabile generale din O.M.F.P.nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de x lei, reprezentând cheltuieli aferente anului 2005, când societatea era plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Totodată, urmare a verificării documentelor de evidență contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat neînregistrarea în perioada în care au fost emise de societate, a unor facturi fiscale de vânzare astfel: factura fiscală nr.x/10.02.2006 - valoare de x lei pentru material lemnos, factura fiscală nr x/31.03.2006 - valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr. x/10.04.2006 - valoare de x lei din; care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr.x/10.04.2006 - valoare dex lei pentru material lemnos, factura fiscală nr. x/30.04.2006 - valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr. x/23.05.2006 - valoare de x lei din care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr.x/31.05.2006 - valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr.x/30.06.2006 - valoare x lei djn care TVA în valoare de x lei, factura fiscală nr.x/31.10.2006 - valoare de 40.000 lei din care TVA în valoare de x lei. în luna decembrie 2006, din facturile menționate anterior, societatea, înregistrează în evidența contabilă parțial următoarele facturi: din factura fiscală nr.x/ 31.05.2006 în valoare totală de x lei a fost înregistrată suma de x lei din care TVA în valoare de x lei, din factura fiscală nr.x/ 30.06.2006 în valoare de x lei a fost înregistrată suma de x lei din care TVA în valoare de x lei.

Prin neînregistrarea sau înregistrarea parțială a facturilor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.6 din Legea nr 82/1991 a contabilității, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Profitul impozabil neînregistrat aferent veniturilor neînregistrate în anul 2006, este în sumă de x lei (x căruia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, („ Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...] "coroborate cu prevederile pct.12 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul

fiscal cu modificările și completările ulterioare(" Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt y cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor [...]").

De asemenea, sunt incidente speței prevederile art. 6.alin (1) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează ca " Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".Totodată sunt aplicabile și prevederile pct. 41 și pct. 45 , Secțiunea 6 -Principii contabile generale din O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, Reglementări contabile conforme cu Directiva IV-a a Comunităților Economice Europene, conform cărora pct. 41." - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în : conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente". Potrivit pct. 4b." - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli."

Conform prevederilor legale mai sus citate, rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea acestuia sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor. De asemenea, rezultă că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ precum și faptul că elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale, principiul independenței exercițiului prevăzând luarea în considerare a tuturor veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea , indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

Cu privire la aspectele mai sus menționate, Curtea constata ca din anexele depuse la dosarul cauzei rezulta ca facturile nr. x/03.01.2006 și x /25.01.2006 au fost corect înregistrate, în funcție de data la care au fost emise de furnizor și nu influențează suplimentar impozitul pe profit. In cursul anului 2006 societatea reclamanta a emis mai multe facturi care s-au înregistrat în contabilitate în luna decembrie 2007, după cum urmează: facturile nr. x/31.05.2006 (valoare totală de x lei, din care : baza de impozitare x lei, TVA în sumă de x lei) și x /30.06.2006 (valoare totală de x lei, din care : baza de impozitare x lei, TVA în sumă de x lei) s-au înregistrat parțial în luna decembrie 2006, iar diferențele până la totalul facturilor s-au înregistrat în luna decembrie 2007 ( anexa nr. 2/3 ).

Pentru neînregistrarea facturilor, la data emiterii, organele de control au calculat un impozit suplimentar în sumă de x lei. Curtea constata, inasa ca societatea a înregistrat facturile menționate în luna decembrie 2007, anterior momentului in care a debutat controlul și a calculat și înregistrat impozit pe profit. Prin această operațiune s-a calculat impozit pe profit atât de către societate cât și de către organele de control.



În raportul de expertiza fiscală s-a reținut ca organele de control nu puteau calcula impozit pe profit pentru facturi înregistrate de societate în luna decembrie 2007 și pentru care s-a calculat și înregistrat impozit pe profit, în sumă de x lei, care este influențat și de operațiile impozabile din facturile cuprinse în tabelul de mai sus.

Prin urmare, reclamanta nu datorează suma de x lei cu titlu de impozit pe profit suplimentar și majorările de întârziere aferente acestei sume, precum și suma de x lei reprezentând impozit pe profit. Însa pentru aceasta din urma suma, datorită înregistrării cu întârziere a facturilor menționate, reclamanta datorează accesorii aferente perioadei de întârziere, de la data emiterii fiecărei facturi și până la data înregistrării.

În ceea ce privește TVA, perioada verificată este cuprinsă între 01.06.2006-30.11.2007. În această problemă organele de inspecție fiscală, au constatat că în luna decembrie 2006 au fost diminuate nejustificat stocurile de produse finite pentru material lemnos în valoare de x lei, așa cum a fost prezentat și la Capitolul III, pct.2. - impozitul pe profit, în Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.02.2008.

Se reține în actele administrative fiscale ca întrucât, pentru diminuarea nejustificată a stocurilor, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit art.128, alin (4), lit. d) din același act normativ, cantitățile de material lemnos ieșite nejustificat din gestiunea sunt asimilate livrărilor de bunuri. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA colectată în valoare de x lei aferent sumei de x lei, reprezentând pierderi și consumuri nejustificate de material lemnos.

De asemenea, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în luna septembrie 2005, s-a diminuat nejustificat stocurile de produse finite cu suma de x lei, așa cum a fost prezentat în detaliu la Capitolul III, pct.1 - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, în Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.02.2008, în perioada martie - mai 2005 nu au fost înregistrate în evidența contabilă facturi în valoare totală de x lei din care TVA în valoare totală de x lei, așa cum a fost prezentat și la Capitolul III, pct.2. - impozitul pe profit, în Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.02.2008.

De asemenea, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au mai constatat: societatea nu a înregistrat în perioada verificată factura fiscală nr.x/31.10.2006 în sumă totală de x lei din care TVA x lei, aceasta fiind înregistrată și declarată la organul fiscal teritorial în luna decembrie 2007- decont de TVA înregistrat sub nr.x/07.02.2008, constatare prezentată în detaliu la Capitolul III, pct.2. - Impozitul pe profit, în Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.02.2008, ca în luna decembrie 2007, societatea a înregistrat parțial o diferență din factura fiscală nr.x5/30.06.2006 emisă către SC x SA, în sumă totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - decont de TVA înregistrat sub nr.x/07.02.2008, iar pentru perioada 01.01-30.11.2007, controlul a constatat neînregistrarea și nedeclararea în perioadele în care au fost emise a| unui număr de 7 facturi fiscale ( anexa nr.7) în valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei, acestea fiind înregistrate și declarate prin decontul de TVA întocmit pentru luna decembrie 2007, înregistrat sub nr.x/07.02.2008.

Față de cele arătate mai sus, pentru perioada 01.06.2006-30.11.2007, controlul a determinat suplimentar TVA de plată în sumă de x lei. De asemenea, pentru taxa pe valoare adăugată nedeclarată și nevirată în termenul legal la bugetul general consolidat, precum și taxa pe valoare adăugată determinată suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de x lei ( x lei aferentă taxei pe valoare adăugată determinată suplimentar + x lei aferentă taxei pe valoare adăugată nedeclarată și nevirată în termenul legal la bugetul general consolidat - anexa nr.21), potrivit art.115 și art 116 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Reclamanta contestă taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei aferentă bazei de calcul în sumă de x lei, invocând în susținerea opiniei sale că, în baza de calcul este cuprins consumul de lemn de foc și buștean substas, care a fost folosit la încălzirea bitumului pentru care au fost întocmite documente legale. De asemenea societatea susține că din baza de calcul face parte și suma de x lei, considerată de organele de inspecție fiscală, ca o scădere nejustificată din gestiune, dar dacă s-ar fi procedat la refacerea veniturilor impozabile cuprinse în contul 711 „Variația stocurilor” s-ar fi constatat că nu s-au efectuat livrări taxabile și nici nu sunt minusuri în gestiune taxabile. Reclamanta contestă, de asemenea, suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Curtea constata ca în drept, sunt aplicabile speței art. 126, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (aplicabil la data verificării) care prevede următoarele: Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;”

Totodată, conform art.128, alin. (4), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, „Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin8) lit. a)-c). iar la art.128, alin. (8) lit. a), b) și c) din același act normativ menționat mai sus, se precizează: Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme; bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme; c)perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Din textele de lege enunțate, se reține că, din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții și anume, operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată. De asemenea, se reține că, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme; bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme și perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

Pe baza prevederilor legale mai sus citate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2006 au fost diminuate nejustificat stocurile de produse finite pentru material lemnos în valoare de x lei, în baza procesului verbal de pierderi nr.x/31.12.2006, a bonului de consum nr.x/31.12.2006 și bonului de consum nr.x/31.12.2006, societatea neputând face dovada contrară, respectiv a prezenta documente din care să rezulte legalitatea și modul de determinare a acestor pierderi de produse finite, în condițiile în care, așa cum precizează organele de inspecție fiscală, aceste pierderi înregistrate se referă la produse finite, pentru care, anterior au fost întocmite documente de recepționare, iar la justificarea consumurilor înregistrate în baza bonurilor de consum, neputând face dovada celor invocate, acestea, conform dispozițiilor legale aplicabile speței, sunt operațiuni considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, pentru care societatea datorează taxa pe valoare adăugată TVA colectată în valoare de x lei.

Curtea constata ca din conținutul procesului verbal nr. x/31.12.2006, rezultă pierderi de calitate a unor produse finite și reziduale care nu se pot valorifica către terți, deoarece nu îndeplinesc parametri tehnici de calitate, urmând a fi valorificate ca și consumuri interne. Din raportul de expertiza fiscală rezulta ca în luna decembrie 2006, societatea corectează această scădere din gestiune, prin documentul nr. x/31.12.2006, efectuând următoarea înregistrare contabilă (*anexa* nr. 2/3 ): 711 = 345 : - x (în roșu ) înregistrarea contabilă, de corectare, care se regăsește în registrul

jurnal general din luna decembrie 2006, precum și în fișele conturilor 345 și 711. Prin înregistrarea contabilă de corectare s-au repus în stoc produsele finite și reziduale scăzute inițial.

Organele fiscale nu au contestat aceasta susținere a expertului, statuata prin raportul de expertiza întocmit. Astfel fiind, taxa pe valoare adăugată determinată suplimentar de organele de control, în sumă de x lei nu este legală și nici nu este datorată, la fel și accesoriile aferente acesteia.

În ceea ce privește redevența miniera, perioada verificată este cuprinsă între 01.07.2006-30.11.2007.

Curtea constată că în fapt, astfel cum rezultă din documentele de la dosarul cauzei (Raport privind activitatea de exploatare pentru trim. III 2007- anexa nr.24) că, în perioada iulie - septembrie 2007, SC x SRL a obținut cantitatea de 83.926 tone produse miniere în valoare de x lei pentru care a efectuat cheltuieli de prelucrare în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală, din verificările efectuate privind realitatea și legalitatea cheltuielilor care au fost considerate de societate deductibile la calculul redevenței miniere, în baza situației privind analiza de preț pentru piatră brută obținută, piatră sortată sau concasată pentru cariera Luți și pentru cariera Globul Craiovei, puse la dispoziție de către societate, au constatat că au fost incluse în cheltuielile de prelucrare a pietrei brute, sortate sau concasate și cheltuielile efectuate de societate cu transportul pietrei, contrar prevederilor Ordinului ANRM nr.74/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere de către titularii actelor de dare în administrare sau concesiune, Anexa , pct.I., B, lit.b).

Din Situația privind analiza de preț a pietrei tjrute obținute de la Cariera x (anexa nr.27), rezultă un preț pe tona de produs în sumă de 26 lei/tonă având în componență: - încărcare = 6 lei/tonă și transport 100 km = 20 lei/tonă.

Din Situația privind analiza de preț a pietrei sortate obținute de la Cariera x (anexa nr.27), rezultă un preț pe tona de produs în sumă de 33 lei/tonă având în componență: - piatra brută = 26 lei/tonă, transport depozit până la stația de sortare = 0,8 lei/tonă, împins cu buldozerul la stația de sortare = 2,14 lei/tonă, sortare = 4,06 lei/tonă.

Din Situația privind analiza de preț a pietrei concasate întocmită pentru Cariera Luți (anexa nr.28), rezultă un preț pe tona de produs în sumă de 92,90 lei/tonă având în componență: - cheltuieli de procurare piatra brută = 33 lei/tonă, cheltuieli de prelucrare = 23,01 lei/tonă, cheltuieli de transport = 17,42 lei/tonă, cheltuieli cu pierderi = 8,47 lei/tonă.

Ca urmare, a recalculării au rezultat următoarele cheltuieli de prelucrare: x lei ( 20.918 lei x 6lei/tonă) și nu de x lei cât au fost luate în considerare de către societate pentru calculul redevenței - Situația privind analiza de preț a pietrei brute obținute de la Cariera x ( anexa 27 RIF), x lei (x x 12,2 lei/tonă) și nu de x lei cât au fost luate în considerare de către societate pentru calculul redevenței - Situația privind analiza de preț a pietrei sortate obținute de la Cariera x ( anexa 27 RIF), x lei (12.669 x 29,01 lei/tonă) și nu de x lei cât au fost luate în considerare de către societate pentru calculul redevenței - Situația privind analiza de pret a pietrei concasate obținute de la Cariera Luți ( anexa 28 RIF).

În concluzie, pentru trim III 2007, organele de inspecție fiscală au determinat redevența minieră suplimentară în sumă de x lei ( x lei, valoare produse miniere minus cheltuieli de prelucrare aferente recalculate de control în sumă de 1.107.172 lei înmulțit cu 6% minus redevența calculată, înregistrată și declarată anterior de societate în sumă de 10.755 lei). Potrivit prevederilor art.115 și art.116 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea și nedeclararea redevenței miniere determinate suplimentar au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei ( anexa nr.8 RIF).

Reclamanta contestă redevența minieră stabilită suplimentar în sumă de x lei, precizând că prețul de livrare care este prevăzut în normative ca fiind bază de calcul este de 6 lei/tonă piatră brută, din care: 4 lei/tonă piatră brută reprezintă cheltuieli de exploatare și 2 lei/tonă respectiv 2,90lei/ tonă piatră brută nespartă și nesortată reprezintă valoarea fără cheltuieli de exploatare.

Societatea reclamanta precizează și faptul că, din conținutul unui deviz nu se regăsește transport piatră și se specifică în mod expres la rubrica notă „, în preț se include ... transportul și >punerea în operă ...” și „mai mult decât atât organul de specialitate respectiv ANRM -Filiala x a considerat că, raportul privind activitatea de exploatare depus de S.C. x S.R.L. este întocmit conform cerințelor legale și a admis că prețurile de livrare sunt cele prezentate mai sus.” Societatea contestă, de asemenea, suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente redevenței miniere.

În fapt, asupra acestei probleme, Curtea constata ca din documentele existente la dosarul contestației, respectiv Raportul privind activitatea de exploatare pentru trim.III 2007( anexa nr.24), reiese că în perioada iulie-septembrie 2007, S.C. x SRL a obținut cantitatea de x tone de produse miniere în valoare totală de x lei pentru care a efectuat cheltuieli de exploatare în suma de x lei.

Conform Permisului de exploatare nr.8902/1 li .07.2007, contestatoarea a obținut dreptul de exploatare pentru Cariera x din localitatea lx, județul x începând cu data de 01.07.2007.

Societatea reclamanta a pus la dispoziția organelor fiscale o situație privind analiza de preț pentru piatra brută obținută, piatra sortată sau concasată, pentru cariera luți și cariera x, din care a rezultat că societatea a inclus în cheltuielile de prelucrare a pietrei brute, sortate sau concasate și cheltuielile efectuate de societate cu transportul pietrei, contrar prevederilor Ordinului A.N.R.M. nr.74/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere de către titularii actelor de dare în administrare sau concesiune;, Anexa , pct.l., B, lit.b).

Curtea constata ca în drept.sunt aplicabile dispozițiile Ordinului ANRM nr.74/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere de către titularii actelor de dare în administrare sau concesiune, Anexa, pct.l., B, lit.b) unde se precizează următoarele: Pentru titularii de licențe și/sau de permise de exploatare încheiate după data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 47/2002, valoarea producției miniere se calculează pe baza prețurilor de livrare practicate în perioada de raportare și a cantităților livrate, cu scăderea cheltuielilor de prelucrare.

În cazul produselor miniere prelucrate și comercializate, titularul va întocmi, pe propria răspundere, o situație a cheltuielilor de prelucrare pentru fiecare produs minier comercializat, care a fost supus prelucrării. Din valoarea producției miniere comercializate, calculată pe baza prețurilor de livrare și a cantităților livrate în perioada de raportare, se vor scădea cheltuielile de prelucrare, rezultând valoarea producției miniere, care stă la baza calculului contravalorii redevenței miniere datorate. Cota procentuală a redevenței miniere datorate este cea prevăzută în licențele sau permisele de exploatare, conform prevederilor legale în vigoare la data încheierii acestora. Cheltuielile de prelucrare cuprind cheltuielile aferente operațiunilor pentru obținerea produselor miniere comercializabile, cum sunt: concasare, măcinare, flotare, filtrare, spălare, tăiere, lustruire, uscarea, cioplire, sortare, separare magnetică și electrostatică, îmbuteliere ape minerale. Acestea se calculează de către titular pe propria răspundere și sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice.”.

Având în vedere prevederile legale aplicabile speței, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a inclus în cheltuielile de prelucrare a pietrei brute, sortate sau concasate și cheltuielile efectuate de societate cu transportul pietrei, contrar prevederilor Ordinului A.N.R.M. nr.74/2004 pentru aprobarea

Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere de către titularii actelor de dare în administrare sau concesiune. Anexa , pct.l., B. lit.b) astfel cum au fost mai sus enunțate, aspecte care nu au fost reținute de către expert în raportul de expertiza întocmit în cauza.

Curtea constata ca organele de inspecție fiscală, atunci când au procedat la recalcularea cheltuielilor de prelucrare au avut în vedere analizele de pret întocmite și semnate de conducerea reclamantei( anexele 27 și 28 RIF) de unde rezultă că, în cheltuielile de prelucrare au fost incluse și cheltuielile efectuate de societate cu transportul pietrei, denaturându-se astfel baza de impunere pentru calculul redevenței miniere.

Astfel, Curtea constata ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, D.G.F.P Dolj au procedat corect la recalcularea cheltuielilor de prelucrare și la stabilirea unei redevențe miniere suplimentare în sumă de x lei ( x lei, valoare produse miniere minus cheltuieli de prelucrare aferente recalculate de control în sumă de 1.107.172 lei înmulțit cu 6% minus redevența calculată. înregistrată și declarată anterior de societate în sumă de x lei), la care se adăuga și majorările de întârziere în sumă de x lei.

Reținând cele expuse Curtea va admite în parte acțiunea formulată. Curtea va anula în parte actele administrativ fiscale reprezentate de: decizia nr. 23/26.05.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin -Serviciul Soluționare Contestații, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. x/29.02.2008 și Raportul de Inspecție Fiscală nr. x/29.02.2008 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată în valoare de x lei cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, x lei cu titlu de majorări de întârziere și x lei cu titlu de penalități de întârziere aferente sumei de x de lei; x lei reprezentând impozit pe profit, precum și majorări de întârziere aferente acestei sume; x lei cu titlu de impozit pe profit suplimentar și majorările de întârziere aferente acestei sume; x lei reprezentând impozit pe profit; x lei reprezentând TVA determinată suplimentar și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei; x lei reprezentând impozit pe dividende.

În consecința Curtea va respinge în rest acțiunea formulată de reclamantă, menținând celelalte dispoziții ale actelor administrative fiscale atacate.

Raportat la soluția pronunțată, văzând dispozițiile art.276 Cod proc civ, Curtea va obliga în solidar paratele la plata către reclamantă a sumei de x lei cu titlu de cheltuieli de judecată reprezentând onorariu parțial avocat și expert, taxă judiciară de timbru și timbru judiciar.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
HOTĂRĂȘTE:**

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta SC x SRL x cu sediu în x. str. Px.a nr x x în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin, cu sediul în x, str. x, nr. x, jud. x și Direcția Generală a Finanțelor Publice Dolj cu sediul în Craiova, str. x, nr. x, jud. x și în consecință:

uilează în parte actele administrativ fiscale reprezentate de: decizia nr..2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Caras - Severin - Serviciul Soluționare Contestații, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. /29.02.2008 și Raportul de Inspecție Fiscală nr. /29,02,2008 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată în

valoare de x lei cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, x lei cu titlu de majorări de întârziere și lei cu titlu de penalități de întârziere aTelnnte sumei de xde lei; x lei reprezentând impozit pe profit, precum și majorări de întârziere aferente acestei sume; x lei cu titlu de impozit pe profit suplimentar și majorările de întârziere aferente'ăcestei sume; x lei reprezentând impozit pe profit; x lei „reprezentând TVA determinată suplimentar și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei; X reprezentând impozit pe dividende. | ~T

Respinge în rest acțiunea formulată de reclamantă, menținând celelalte dispoziții ale actelor administrative fiscale atacate.

Obligă pârâtele la plata către reclamantă a sumei de 15.607,65 lei cu titlu de cheltuieli de judecată reprezentând onorariu parțial xT--taxă judiciară de timbru și timbru judiciar.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică, azi 26 mai 2010. ^

**PREȘEDINTE,**